# Die Bindung des Gerichtes im gerichtlichen Steuerstrafverfahren an die Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte

---

## Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der juristischen Doktorwürde
bei der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Schlesischen Friedrich Wilhelms-Universität
zu Breslau

vorgelegt von

Gerichtsreferendar
**Georg Arthur Kunisch**

---

**Breslau 1933**

Druck von R. Nischkowsky

Gedruckt mit Genehmigung der rechts- und staatsw. Fakultät der Universität Breslau.

Berichterstatter:
Geh. Reg.-Rat, Prof. Dr. iur. et phil. Hans Helfritz.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

**Meinen lieben Eltern**

in Dankbarkeit.

# Literaturverzeichnis.


Alsberg: Besprechung des Urteils des R.G. vom 14. Dez. 1928, 1 D 787/28 in J.W. 1929 S. 1475.

Anschütz: Die Verfassung des Deutschen Reiches. 11. Aufl. 1932. Georg Stilkes Verlag.

Arlt: Zur Anwendung des § 433 A.O. bei der Tabaksteuerhinterziehung D.St.Bl. 23 S. 376.

— Zur Anwendung des § 433 A.O. D.St.Bl. 1927 S. 479.

Ball: Einführung in das Steuerrecht. 3. Aufl. 1925.

Becker: Reichsabgabenordnung. 5. Aufl. 1926, 7. Aufl. 1930. Carl Heymanns Verlag.

Boethke: Umgestaltung des Steuerstrafrechts. D.St.Bl. 1924 S. 140.

Boucholtz: Entsteht bei verbotswidriger Einfuhr von tarifmäßig zollpflichtiger Ware eine Zollschuld? Z.f.Z. 1924 S. 89.

Bühler: Lehrbuch des Steuerrechtes. 1927.

— Besprechung des Urteils des R.F.H. vom 18. Februar 1925 in J.W. 1925 S. 1057.

Cattien: Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren. 2. Aufl. 1929. Carl Heymanns Verlag.

— Hinterziehung durch vorsätzliche Nichtzahlung von Steuern zur Zeit der Fälligkeit. St.W. 1928 S. 291 ff.

Coester: Die Rechtskraft der Staatsakte.

Conrad: Ein Zwiespalt zwischen R.G. und R.F.H. D.J.Z. 1926 S. 733.

David: Zur Anwendung des § 433 A.O. D.J.Z. 1923 S. 79. L.Z. 1922 S. 273.

Doerr: Verfahrensrechtliche Bedeutung des § 433 A.O. Allgem. St.R. 1922 S. 288.

— Das Verfahren in Steuerstrafsachen nach der A.O. vom 13. 12. 1919. Zeitschrift für Rechtspflege in Bayern 1920 S. 286 ff.

Dresky-Düffe: Die Reichsabgabenordnung 1928, Verlag von Krumbhaar, Liegnitz.

Eheberg: Finanzwissenschaft. Leipzig und Erlangen 1922.

Entscheidungen: des RG. in Strafsachen, desR.F.H., des O.V.G und Ob.Bayr.L.G.

Entwurf der Nationalversammlung 1919. Drucksachen Nr. 759.

Fleiner: Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts. 6. u. 7. Aufl. 1928 Tübingen. Verlag I. C. B. Mohr.

Friedrichs: Kommentar zum Landesverwaltungsgesetz.

Frieseke: Ist das Gericht auch hinsichtlich des Tatbestandes an die Entscheidung des R.F.H. gebunden? D.St.Bl. 1927 S. 478.

Giese: Deutsches Staatsrecht 1930. Industrieverlag Spaeth u. Linde, Berlin.

Graf Hue de Grais-Peters: Handbuch der Verfassung und Verwaltung. Berlin 1926.

Goldschmidt: Das Verwaltungsstrafrecht. 1902.

— Das Verwaltungsstrafrecht im Verhältnis zur modernen Staats- und Rechtslehre. 1903.

— Begriff und Aufgaben eines Verwaltungsstrafrechtes in D.J.Z. 1902 S. 212 ff.

Gnad: Das Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren. 2. Aufl. 1923.

Hatschek: Lehrbuch des deutschen und preuß. Verwaltungsrechtes. 5. u. 6. Aufl. 1927. Deichertsche Verlagsbuchhandlung Leipzig.
Heilfron: Die Deutsche Nationalversammlung im Jahre 1919. Berlin, Norddeutsche Buchdruckerei und Verlagsanstalt.
Heim: Die Feststellungswirkung des Zivilurteils 1912. Abhandlungen zum Privatrecht und Zivilprozeß. Bd. 25 Bl. 1.
Heinrich: Handbuch des Steuerstrafrechtes. Berlin 1923. Industrieverlag Spaeth & Linde.
Helfritz: Allgemeines Staatsrecht. 2. Aufl. 1928. Carl Heymanns Verlag, Berlin.
Hellwig: Besprechung des Urteils des O.L.G. Dresden vom 11. Mai 1926. 2. O.St. 295/26 in J.W. 1927. S. 1770.
Hensel: Steuerrecht, Berlin. 1. Aufl. 1924. 2. Aufl. 1927.
Hepke: Strafprozeß und Steuerprozeß. D.St.Z. XI (1922) S. 961.
Herrnritt: Grundlehren des Verwaltungsrechtes, Tübingen 1921, Verlag J. C. B. Mohr.
Hummel: Bemerkungen zum Strafrecht und Strafverfahren der A.O. Deutsche Verkehrs- und Steuerrundschau 1921, Heft 3—7 S. 33 ff.
Jadesohn: Aus der steuerstrafrechtlichen Praxis. St.Arch. 1925 S. 372.
— Der Steuerstrafprozeß. Leitfaden für das gerichtliche Steuerstrafverfahren, Berlin 1921.
— Die bisherige Strafrechtsprechung in Reichssteuersachen. Zeitgem. Steuerfragen, Berlin 1922 S. 51.
— Die Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren. Z.f.Z. 1922 S. 410.
— Mitteilungen der reichsgerichtlichen Rechtsprechung in Steuerstrafsachen im St.Arch. und Z.f.Z.
Jahn: Strafgerichte und R.F.H. in D.J.Z. 1922 S. 701.
— Strafprozeß und Steuerprozeß. D.St.Z. XI (1922) S. 876 und 1053.
Jakobsohn: Wieweit ist im Strafverfahren das Gericht an die Entscheidungen der Finanzbehörden und Gerichte, insbesondere an den Schätzungsbescheid gebunden? J.W. 1921 S. 1592.
Jellinek: Verwaltungsrecht. Berlin 1929.
Juliusberger: Steuerstrafrecht. 2. Aufl. Berlin 1923.
— Wesen und Tragweite der Rechtskraft in Steuerstrafsachen. Z.f.Z. 1922 S. 161.
Kaufmann: Besprechung des Urteils des R.G. vom 5. Juni 1930 — 2 D 376/29 — in J.W. 1931 S. 319.
Klee: Besprechung des Urteils des R.G. vom 10. I. 1922 — 4 D 1609/21 — in J.W. 1922 S. 911.
Kloß: Rechtskraft in Steuersachen. St.W. 1925 S. 13 ff., S. 217 ff.
Konrad: Handbuch der österreichischen Finanzverwaltung 1913.
Koppe: Jahrbuch des Steuerrechtes.
Kormann: Besprechung von Friedrich Stein, Grenzen und Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung. Arch. f. öff. Recht. 30 S. 253 ff.
— System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte. 1910.
Kühn: Die Rechtskraft in Steuersachen. 1931. Herausgegeben von Prof. Dr. L. Waldecker in der Schriftenreihe über „Öffentliches Recht, Steuerpolitik und Finanzwissenschaft“ im Verlage von Dr. Walther Rothschild, Berlin-Grunewald.
Kuttner: Urteilswirkungen außerhalb des Zivilprozesses 1914. Abhandlungen zum Privatrecht und Zivilprozeß Bd. 26. Heft 3.
Laband: Das Staatsrecht des Deutschen Reiches. 5. Aufl. 1913.
Lelewer: Steuerstrafrecht, Berlin 1925. Verlag G. Stilke.
Löbe: Das deutsche Zollstrafrecht.
Loesener: Grundriß des deutschen Zollrechtes 1927. Hermes-Verlag, Hamburg.
Loening: Die Rechtskraft verwaltungsgerichtlicher Urteile. Verw.Arch. Bd. 7 S. 1.
Löwe-Rosenberg: Kommentar zur Strafprozeßordnung für das Deutsche Reich. 17. Aufl. 1927.

Lottner: Wann findet § 433 A.O. im Verbrauchsabgabenverfahren keine Anwendung. Z.f.Z. 1923 S. 107.
Lucas: Der Steuerbescheid im deutschen und preußischen Steurrecht. Dissertation Bonn 1922.
Markuse: Das neue Reichssteuerrecht. 1 Halbband, 4. Aufl. 1924.
Mannheim: R.F.H., R.G. und § 433 A.O. N.St.R. 1924 S. 178.
Otto Mayer: Zur Lehre von der materiellen Rechtskraft in Verwaltungssachen. Archiv für öff. Recht. Bd. 21 S. 1 ff.
Meisel: Das Strafrecht der A.O., sein Prinzip und seine Technik.
Michaelis: Steuerstrafverfahren nach d. A.O., Hermes-Verlag, Hamburg.
Mirbt: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts. 1926.
Mrozek-Pünder: Kommentar zur A.O.
Mundt: Grundriß des Steuerstrafrechtes und Steuerstrafverfahrens. 1928.
Neumann: Die Bindung der Strafgerichte an Entscheidungen der Steuerbehörden im Steuerstrafprozeß (§ 433 A.O.) Dissertation Breslau 1930.
Neuwiem-Cahn: Deutsches Verwaltungsrecht. 1930.
Nieberl: Reichsabgabenordnung, Berlin und Leipzig. 1927.
Peschke: Fragen des Steuerstrafprozesses. Zeitgem. Steuerfragen Berlin 1922. S. 48.
Polke: Steuerbescheid und Steuerstrafverfahren. J.W. 1922. S. 1571.
Reinach: Die Rechtsprechung des R.F.H. in Leitsätzen. Verlag J. Heß, Stuttgart.
Römer: Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren. Kassel 1927.
Rüde-Mühe-Hauser: Reicsabgabenordnung. 2. Aufl. 1922.
Schaefer: Besprechung des Urteils des R.G. vom 21. März 1930 in J.W. 1931. S. 318.
Schanze: Die Rechtskraft des Strafurteils. Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft. Bd. 4 S. 437.
Sörgel: Rechtsprechung.
Schmauser: Die Bindung des Strafrichters bei Entscheidungen über Steuerhinterziehung und Steuergefährdung. Z.f.Z. 1922. S. 207.
— Steuerprozeß und Strafprozeß. Z.f.Z. 1923 S. 35.
Schmalz: Die Steuerhinterziehung i. S. des § 359 A.O. Berlin 1926. Carl Heymanns Verlag.
Schmidt: Lehrbuch des Deutschen Zivilprozeßrechts 1910.
Schulzenstein: Verwaltungsgerichtsbarkeit. Verw.Arch. Bd. 11. S. 149 ff.
Schubert: Die Bedeutung des § 433 A.O. für das Strafverfahren. St.Arch. 1923 S. 153.
Spohr: Reichsabgabenordnung. Berlin 1930.
Stein: Grenzen und Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung. Tübingen 1912.
Stölpel: Rechtsweg und Kompetenzkonflikt. 1901.
Strauß: Besprechung des Urteils des R.G. vom 22. 12. 1930 = R.G.Str. 65, 71 in J.W. 1931 S. 2299.
Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechtes. 3. Aufl. 1927.
Trautwetter: Verzollung einfuhrverbotener Waren. Z.f.Z. 1924. S. 184.
— Reichsgerichtliche Entscheidungen in Strafsachen zu § 433 A.O. Z.f.Z. 1928. S. 310.
— Reichsabgabenordnung.
— Besprechung des Beschlusses des R.F.H. vom 20. Januar 1932 — IV F 4/31 S — in J.W. 1932 S. 2323.
Wach: Vorträge über die Zivilprozeßordnung. 2. Aufl. 1896.
Waldecker: Deutsches Steuerrecht 1924. Breslau, Verlag Ferdinand Hirt.
Warneyer: Steuerprozeß und Strafprozeß. Z.f.Z. 1922 S. 518.

Warneyer: Die Abhängigkeit des Steuerstrafverfahrens von vorherigen Feststellungen der Finanzbehörden und Finanzgerichte. D.St.Z. XI (1922) S. 726.
Wehner: Steuerhinterziehung und Steuergefährdung in Lions Zeitgem. Steuerfragen, Heft 22.

Dem Herrn Chefpräsidenten des Landesfinanzamtes in Breslau danke ich an dieser Stelle für die freundliche Gestattung der Benutzung der Bibiliothek des Landesfinanzamtes.

# Abkürzungsverzeichnis.

a.a.O. = am angeführten Orte.
A.L.R. = Allgemeines Landrecht.
A.O. = Reichsabgabenordnung.
Allg.St.R. = Allgemeine Steuerrundschau.
D.J.Z. = Deutsche Juristen-Zeitung.
D.R. = Das Recht, begründet von Dr. Th. Sörgel.
D.R.Z. = Deutsche Richterzeitung.
D.St.Bl. = Deutsche Steuerblatt.
D.St.Z. = Deutsche Steuerzeitung.
F.A. = Finanzamt.
G.V.G. = Gerichtsverfassungsgesetz.
G.O. = Gewerbeordnung.
H.Z.A. = Hauptzollamt.
J.W. = Juristische Wochenschrift.
L.F.A. = Landesfinanzamt.
L.V.G. = Landesverwaltungsgesetz.
L.Z. = Leipziger Zeitschrift.
N.St.R. = Neue Steuer-Rundschau.
O.V.G. = Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichtes.
R.B.G. = Reichsbeamtengesetz.
R.F.H. = Reichsfinanzhof und dessen Entscheidungen.
R.G.Bl. = Reichsgesetzblatt.
R.G.Str. = Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.
R.M.d.F. = Reichsminister der Finanzen.
R.St.Bl. = Reichssteuerblatt.
s. = siehe.
S. = Seite.
St.Arch. = Steuerarchiv.
St.G.B. = Strafgesetzbuch.
E.G. St.G.B. = Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch.
St.P.O. = Strafprozeßordnung.
St.W. = Steuer und Wirtschaft.
V.Z.G. = Vereinszollgesetz.
Z.f.Z. = Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsabgaben.
Z.P.O. = Zivilprozeßordnung.
Z.St.Fr. = Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen.

# Gliederung.


I. Die Bedeutung der Bindung des § 468 A.O. . . . . 1
a) Der Rechtszustand vor dem Inkrafttreten der A.O. . . . 1
b) die Neuregelung durch die A.O. . . . . 4
II. Die Voraussetzungen der Bindung . . . . . 7
a) das formelle Verfahren . . . . . 7
b) die materiellen Bedingungen hinsichtlich . . . . . 8
1. der Arten der Steueransprüche . . . . . 9
2. der Steuerdelikte und . . . . . 13
3. der Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte 22
III. Die rechtliche Natur der Bindung und ihre Bedeutung für den Umfang und die Grenzen der Bindung . . . . . 31
a) die theoretischen Grundlagen der Bindungen zwischen Justiz und Verwaltung . . . . . 31
b) die Tatbestands- und Feststellungswirkung . . . . . 35
c) die Bindung des § 468 A.O. als Feststellungswirkung . . . 37
d) die Grenzen der Bindungen nach ihren theoretischen Grundlagen . . . . . 38
IV. Umfang und Grenzen der Bindung im besonderen . . . . 39
a) Umfang der Bindung hinsichtlich . . . . . 40
1. der Feststellung des Bestehens eines Steueranspruches . 41
2. der Verkürzung eines Steueranspruches . . . . . 42
3. der Feststellung eines zu Unrecht gewährten Steuervorteils 45
b) Grenzen der Bindung . . . . . 46
1. die durch den Zuständigkeitsbereich gesetzte Grenze . . 46
2. die durch den Zweck des Rechtsinstitutes gesetzte Grenze 52
V. Verfahrensrechtliche Bedeutung der Bindung . . . . . 53
a) für die erste Instanz . . . . . 53
b) für die Berufungs- und Revisionsinstanz . . . . . 54
VI. Vorschlag de lege ferenda . . . . . 55


Nachdem die Reichsabgabenordnung durch die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930 wesentlich geändert und am 22. Mai 1931 in Neufassung herausgegeben worden ist, sind in vorliegender Schrift die Zahlen der Paragraphen der A.O. in ursprünglicher Fassung den der neueren Fassung in Klammern beigefügt, um das Vergleichen der bisherigen Literatur und Rechtsprechung zu den betreffenden Stellen zu erleichtern.

# Vorwort.

Gegenstand der rechtlichen Würdigung in vorliegender Schrift ist die Bindung der ordentlichen Gerichte im gerichtlichen Steuerstrafverfahren an die Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte. Dieses für das Steurrecht und das Steuerstrafverfahren vor den ordentlichen Gerichten völlig neue Rechtsinstitut, das in § 468 (433) A.O. geregelt ist, hat bereits in Literatur und Rechtsprechung zu zahlreichen Meinungsverschiedenheiten geführt. Die nicht besonders glückliche Formulierung des § 468 (433) A.O. hat insbesondere zu Zweifeln hinsichtlich der Voraussetzungen der Anwendbarkeit des § 468 (433) A.O. und dem Umfang und den Grenzen der Bindung Anlaß gegeben. Aufgabe und Zweck der folgenden Ausführungen ist die in Literatur und Rechtsprechung seit dem Inkrafttreten der A.O. herausgearbeiteten Richtlinien in jenen Streitfragen zusammenzustellen, einer kritischen Würdigung zu unterziehen und insbesondere auf Grund der theoretischen Grundlagen des Rechtsinstitutes der Bindung des Gerichtes an Entscheidungen der vollziehenden Staatsgewalt die Grenzen der Bindung des § 468 (433) A.O. festzustellen.

## I. Die Bedeutung der Bindung.

a) Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (R.G.Bl. 1919 S. 1993, 1920 S. 120 [1])) brachte die seit langem geforderte und notwendig gefundene Zusammenfassung der gemeinsamen Vorschriften der Steuergesetze und war als Mantelgesetz gedacht, als ein allgemeiner Teil des Steuerverwaltungsrechts, das die zwischen den einzelnen Steuergesetzen bestehenden Widersprüche ausgleichen, die Lücken beseitigen und gewisse Normativbestimmungen für das landesrechtliche Verfahren aufstellen sollte. Auf dem Gebiete der Besteuerung und Steuerverwaltung war es mit der Zeit zu einem unhaltbaren Zustande gekommen. Ursprünglich flossen dem Reiche nur die Zölle und Verbrauchsabgaben zu. Die Verwaltung lag bei den Bundesstaaten. Die Besteuerung zugunsten des Reiches nahm mit der Zeit aber einen größeren Umfang an. Die Finanzverwaltung des Reiches entwickelte sich zwangsläufig mit dem wachsenden Aufgabenkreis schon vor dem Kriege zu immer größerer Selbständigkeit. Neben den Verbrauchssteuern und Zöllen wurden später die Verkehrs- und Besitzsteuern wie Erbschaftssteuer, Wehrbeitrag, Besitzsteuer und die Kriegssteuer der Besteuerung zugunsten des Reiches unterworfen. Auf der anderen Seite wurde das Finanzwesen der Einzelstaaten dadurch wesentlich beeinflußt, daß staatliche Aufgaben den Selbstverwaltungskörperschaften auferlegt wurden.

Die reichsrechtlichen Vorschriften über die Veranlagung und Festsetzung der Steuern wiesen gewaltige Lücken auf. Das Strafverfahren, das Beitreibungsverfahren, der Rechtsmittelzug waren landesrechtlich geregelt mit teilweise erheblichen Abweichungen. Durch das Gesetz betr. die Errichtung des Reichsfinanzhofes vom 18. Juli 1918 (R.G.Bl. 959) war als einzige Maßnahme zur Gewährleistung gleichmäßiger Gesetzesanwendung nach Erschöpfung des landesrechtlichen Rechtsmittelzuges die Rechtsbeschwerde an den R.F.H. vorgesehen und diesem auf dem Gebiete des Steuerrechts die Stellung eines obersten Gerichtshofes zugewiesen. Um diesem unhaltbaren Zustande abzuhelfen, beschloß das Reichsschatzamt im Sommer 1918, als „Reichsabgabenordnung" ein Gesetz einzubringen, das als Grundlage die gleichmäßige Durchführung der Steuergesetze sichern sollte. Das wichtigere Ziel war aber die Schaffung einer reichseigenen

---

[1]) Die A.O. ist seit ihrem Inkrafttreten durch zahlreiche Gesetze und Verordnungen abgeändert worden, einschneidend zuletzt durch die Verordnung vom 1. Dez. 1930 (R.G.Bl. I S. 517).

Steuerverwaltung, die Zusammenfassung der gesamten Steuerbehörden und deren systematische Organisation. Die A.O. kehrte also das bisherige Verhältnis von Grund auf um, indem sie die Steuerverwaltung den Ländern nahm und einen vollständig neuen Behördenorganismus (§§ 8 bis 50 der damaligen Fassung der A.O.), die Reichssteuerverwaltung, schuf. In dieser Vereinheitlichung des Steuerrechtes und der Steuerverwaltung sah man damals zugleich einen Riesenschritt zur Vereinheitlichung des Reiches [1]). Bei der Beratung des Gesetzes nahm man diesen Teil aus der A.O. vorweg als Entwurf eines „Gesetzes über die Reichsfinanzverwaltung", da man der Ansicht war, die Schaffung der Organisation einer Reichsfinanzverwaltung wäre die Vorbedingung für eine Vereinheitlichung der Steuerveranlagung und -Erhebung. Dieser Teil ist als „Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung" vom 10. September 1919 im R.G.Bl. I S. 1591 ff. vom 12. September 1919 veröffentlicht und am 1. Oktober 1919 in Kraft getreten. Mit Erlaß der A. O. ist dieses Gesetz gem. § 478 Abs. 2 (§ 444 Abs. 2) A.O. mit Ausnahme des § 46 am 23. Dez. 1919 außer Kraft getreten.

Die hauptsächlichste Bedeutung der A.O. liegt darin, daß sie neben der Überführung der Steuerverwaltung auf das Reich einheitliche Vorschriften über die Besteuerung, das materielle Steuerstrafrecht und das Steuerstrafverfahren gebracht hat. Gerade das Steuerstrafrecht wies sehr abweichende Vorschriften in den einzelnen Steuergesetzen auf und ließ kein klares System erkennen. Jedes einzelne Steuergesetz hatte entsprechend seinem fiskalischen Zwecke oder auf Grund der besonderen Gesetzestechnik zur Erfassung der Steuer seine eigenen Strafvorschriften. Lediglich in den Verbrauchssteuergesetzen hatte sich in Anlehnung an die Strafvorschriften des V.Z.G. vom 1. Juli 1869 ein gewisses System herausgebildet, das Konterbande (§ 134 V.Z.G.) und Hinterziehung (§ 135 V.Z.G.) einerseits und Ordnungswidrigkeiten (§ 152 V.Z.G.) andererseits unterschied und zur leichteren Erfassung der Delikte sich mit der Aufstellung von Schuldvermutungen half. Die Tatsache, daß es kein einheitliches materielles Steuerstrafrecht gab, lag vor allem an dem Problem, ob man das Steuerstrafrecht unter das Verwaltungsstrafrecht oder das kriminelle Strafrecht rechnen sollte. Selbst nach Einführung des Strafgesetzbuches war die Zeit nicht reif für die Kodifikation eines einheitlichen Steuerstrafrechtes. Kriminalstrafrecht und Verwaltungsstrafrecht konnte man noch nicht scharf genug trennen. Beim Entwurf des Strafgesetzbuches begnügte man sich in dieser Hinsicht mit der Feststellung: „Vergeblich ist von den Rechtsschulen des Mittelalters hinauf bis zu unserer Zeit der Versuch gemacht worden, die Grenzlinie

---

[1]) s. Bericht des 120. Sitzungstages: „Die Deutsche Nationalversammlung 1919" von Heilfron. Norddeutsche Buchdruckerei und Verlagsanstalt, Berlin SW. 48. 8. Bd. S. 469 ff.: Die Rede des R. M. d. F. Erzberger.

zwischen dem kriminell- und polizeilich Strafbaren zu finden“[1]). Durch das St.G.B. war erst die Zersplitterung auf dem Gebiete des Steuerstrafrechtes hervorgerufen worden. Mit der Einführung des St.G.B. wurden alle Strafbestimmungen, die Gegenstand der Regelung des St.G.B. waren, aufgehoben. Im Gegensatz dazu blieben aber gem. § 2 Abs. 2 E.G.St.G.B. „die besonderen Vorschriften über die durch das St.G.B. nicht berührten Materien, namentlich über strafbare Verletzungen der Steuer- und Zollgesetze in Kraft.“ So kam es, daß in der Folgezeit an jedes einzelne Steuergesetz eigene Strafvorschriften angehängt wurden. Es zeigten sich alsbald die Lücken in der Rechtsanwendung und Rechtsprechung, die zu Mißständen führten. Man war sich darüber klar, daß auf dem Gebiete des Steuerstrafrechtes einheitliche Normen geschaffen werden mußten. Goldschmidt [2]) gebührt das Verdienst, das Verwaltungsdelikt vom kriminellen Delikt deutlich geschieden zu haben. Er sieht das Kriterium zwischen Justiz- und Verwaltungsstrafrecht darin, daß ein Verstoß gegen das Verwaltungsstrafrecht lediglich ein Unrecht gegenüber dem Willenszwang des Staates darstelle, einen Ungehorsam gegenüber dem rechtlich anerkannten Verwaltungsbefehl, dessen Normen nicht auf der ethischen Überzeugung der Gemeinschaftsmehrheit beruhen. Der Konflikt mit dem Strafgesetz belaste den Täter mit dem Makel der Ehrenrührigkeit, während eine Verletzung des staatlichen Willenszwanges im allgemeinen nicht als etwas Ehrenrühriges empfunden werde. Danach gab es für die Kodifikation des Steuerstrafrechtes also nur den Weg, das Steuerstrafrecht als Verwaltungsstrafrecht zu kennzeichnen. Wie wenig man sich aber selbst beim Erlaß der A.O. darüber klar war, ob das Steuerdelikt als Verwaltungs- oder als kriminelles Delikt behandelt werden sollte, zeigen die Worte des Vertreters der Reichsjustizverwaltung in der Ausschußberatung hinsichtlich der Ziele der Steuerstrafrechtsgesetzgebung: „Dem Steuerdelikt soll der Charakter des Deliktes des anständigen Mannes genommen und das Steuerstrafrecht demgemäß als gleichmäßiger Bestandteil in das allgemeine Strafrecht eingereiht werden“ [3]). In der geltenden A.O. ist das Steuerstrafrecht in erster Linie als Verwaltungsstrafrecht gekennzeichnet, wenn auch gewisse Anklänge an das Justizstrafrecht wie Aberkennung der bürgerlichen Ehrenrechte usw. vorhanden sind. Eine vollständige Kodifikation des Steuerstraf-

---

[1]) vergl. Motive zum Entwurf eines St.G.B. für den Norddeutschen Bund 1869 S. 185 ff. Auch 1. Stenographischer Bericht der Reichstagsverhandlungen 1870 Bd. 3 S. 87.

[2] Goldschmidt: Das Verwaltungsstrafrecht 1902; das Verwaltungsstrafrecht im Verhältnis zur modernen Staats- und Rechtslehre 1903; Begriff und Aufgaben eines Verwaltungsstrafrechtes in D.J.Z. 1902 S. 212 ff.

[3]) s. den Bericht des 11. Ausschusses der Verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung, Nr. 759 der Drucksachen.

rechtes enthält aber der erste Abschnitt des dritten Teiles der A.O., §§ 391—419 (§§ 355—384) auch heute noch nicht. Auch heute gilt das materielle Strafrecht der A.O. nur zum Teil für die Vergehen und Übertretungen gegen das V.Z.G. vom 1. 7. 1869, dessen Anpassung an die A.O. nicht vorgesehen [1]) und bisher nur in sehr geringem Umfange erfolgt ist [2]). Für dieses Sonderstrafrecht hat die A.O. auch keine ergänzende Geltung [3]).

Auf der formellen Seite gipfelte das Problem darin, ob man die Durchführung des Steuerstrafprozesses der Justiz oder der Verwaltungsrechtspflege übertragen sollte [4]). Bei der Beratung der A.O. war man sich in dieser Hinsicht ebenso uneinig wie in der Frage des materiellen Steuerstrafrechtes. Es wurden Stimmen laut, die eigene Finanzstrafgerichte, andere, die eine Kontrolle der Verwaltungsgerichtsbarkeit durch die ordentlichen Gerichte forderten. So kam man zu der Kompromißlösung, daß grundsätzlich die Steuerverwaltungsbehörden zur Verfolgung und Aburteilung der Steuerdelikte berufen sein, und die ordentlichen Gerichte nur subsidiär eingreifen sollten, außer für den Fall, daß die Staatsanwaltschaft von vornherein (§§ 421 Abs. 1 S. 2, §426 A.O. n. F. = § 386 Abs. 1 S. 2, § 391 A.O. a. F.) die Ermittelungen geführt hat [5]). Steuerstrafsachen gelangen daher nur noch in den Fällen an die ordentlichen Gerichte:

a) daß das F.A. (H.Z.A.) den Sachverhalt erforscht und einen Strafbescheid erlassen, ein Beschuldigter oder Nebenbeteiligter jedoch auf gerichtliche Entscheidung angetragen hat. (§ 450 (415) A.O.),
b) daß das F.A. (H.Z.A.) zunächst die Untersuchung eingeleitet, sich jedoch der weiteren Untersuchung oder Entscheidung enthalten und die Sache an die Staatsanwaltschaft abgegeben hat. § 425 (§ 390) A.O. [6]).
c) daß die Staatsanwaltschaft die Untersuchung selbst einleitet [7]).

b) Diese Regelung des Steuerstrafprozesses, die schon seit dem Inkrafttreten der A.O. gem. §§ 1, 462 A.O. a. F. für die Verfolgung aller Steuerdelikte entgegen der Regelung des mate-

---

[1]) vergl. § 452 Abs. 1 Nr. 1 A.O. (urspr. Fassung).

[2]) Lediglich § 135 V.Z.G. (Zollhinterziehung) ist durch Verord. vom 1. Dez. 1930 (R.G.Bl. I S. 517) gestrichen und durch § 396 (§ 359) A.O. ersetzt worden. Seit Jahren ist aber eine neue Kodifikation des Zollrechtes in Vorbereitung. s. Hensel 1. Aufl. S. 131.

[3]) s. R.G. Str. 56, 153.

[4]) vergl. Schulzenstein, Verwaltungsgerichtsbarkeit. Verwaltungsarchiv Bd. 11 S. 149 ff.

[5]) vergl. die eingehende Darstellung von Jagesohn: Die Stellung der Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren. Z.f.Z. 22 S. 410.

[6]) Dieser Fall tritt in der Praxis meistens dann ein, wenn ein Steuerdelikt ideal mit einem nach dem St.G.B. strafbaren Delikt konkurriert, z. B. bei Diebstahl von Zigaretten aus einem Zollager.

[7]) vergl. hierzu Peschke. Zeitgem. Steuerfr. 22. S. 48, der der St.A. die selbständige Untersuchung bei Gefahr im Verzuge trotz § 421 (386) A.O. auf Grund des § 152 St.P.O. zuerkennt.

riellen Steuerstrafrechtes einheitlich gilt, bedingte infolge der Stellung der ordentlichen Gerichte im Steuerstrafprozeß als Rechtskontrolle der Verwaltungsgerichtsbarkeit einerseits, als entscheidendes Gericht über Tatbestände, für deren Würdigung hauptsächlich Normen des materiellen Steuerrechtes in Frage kommen, andererseits das für den Steuerstrafprozeß vollständig neue und wichtige Rechtsinstitut der Bindung der ordentlichen Gerichte an die Feststellungen und Entscheidungen der Steuerverwaltungsbehörden und Finanzgerichte, das in § 468 A.O. (433) geregelt ist. Nach bisherigem Recht waren die Gerichte im Steuerstrafverfahren an irgendwelche Feststellungen der Steuerbehörden nicht gebunden, sondern hatten gem. § 261 St.P.O. nach ihrem freien, nur auf Grund der Hauptverhandlung gewonnenen Ermessen ihre Entscheidungen zu fällen [1]). So hatte, wenn Anklage wegen Zolldefraudation erhoben war, der Strafrichter selbständig zu untersuchen, ob eine Ware zollpflichtig ist und unter welche Position des Zolltarifes sie fällt und war in keiner Weise an die Feststellungen und Auffassung der Zollbehörde gebunden [2]). Nach § 262 Abs. 2 St.P.O. waren die Gerichte zwar berechtigt, aber nicht verpflichtet, bis zur Herbeiführung einer Entscheidung der zuständigen Verwaltungsbehörde oder Verwaltungsgerichte nach ihrem Ermessen die Untersuchung auszusetzen [3]).

Nach dem geltenden Recht ist im gerichtlichen Steuerstrafverfahren in bewußter Abkehr von dem bisherigen Rechtszustand, um in den Anschauungen der Strafgerichte und der Finanzbehörden eine Divergenz zu vermeiden und eine einheitliche Rechtsprechung herbeizuführen, eine Bindung der Strafgerichte in bestimmten Fällen an die Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte zwingend vorgeschrieben.

Die A.O. sagt darüber in dem nicht gerade vorbildlich gut gefaßten § 468 (433) A.O.:

„Hängt eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, und hat der R.F.H. über diese Fragen entschieden, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Liegt eine Entscheidung nicht vor, sind die Fragen jedoch von Finanzbehörden oder Finanzgerichten zu entscheiden, so hat das Gericht das Strafverfahren auszusetzen, bis über die Fragen

---

[1]) vergl. R.G. Str. 12, 1.

[2]) vergl. Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltugnsrechts 1928. S. 20. Seine Ausführungen daselbst gelten nur für den alten Rechtszustand. Für das heute geltende Recht hat Fl. anscheinend den § 468 (433) A.O. übersehen.

[3]) s. R.G.Str. 17, 21; 39, 62; 43, 373; 52, 51; 56, 108; § 262 St.P.O. spricht zwar nur von bürgerlichen Rechtsverhältnissen, ist aber analog ebenso auf das öffentliche Recht anzuwenden. So Loewe-Rosenberg St.P.O. 14. Aufl. Anm. 9 zu § 261 St.P.O.

rechtskräftig entschieden worden ist. Entscheidet der R.F.H., so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Ergeht keine Entscheidung des R.F.H., so hat das Gericht, wenn es von der rechtskräftigen Entscheidung des F.A. oder der Rechtsmittelbehörde abweichen will, die Entscheidung des R.F.H. einzuholen. Es übersendet die Akten dem R.F.H. Dieser entscheidet im Beschlußverfahren in der Besetzung von fünf Mitgliedern. Seine Entscheidung ist bindend."

Die dem Entwurf der A.O. beigegebene Begründung zum § 433 A.O. (damals § 430) führt hierzu aus [1]):

„An sich sind das Besteuerungs- und Strafverfahren unabhängig von einander. Es erscheint aber zweckmäßig, die Gerichte bezüglich der Frage, ob ein Steueranspruch besteht und ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, an die Entscheidung der Steuerbehörden zu binden. § 430 (§ 433 jetzt § 468) sieht dies in der Weise vor, daß die für den besonderen Fall ergangene Entscheidung des R.F.H. bindend sein soll. Liegt eine solche Entscheidung vor, so bindet sie ohne weiteres. Ist eine Entscheidung im Besteuerungsverfahren zu erwarten, so ist das Strafverfahren auszusetzen. Kommt eine Entscheidung des R.F.H. im Besteuerungsverfahren nicht mehr in Frage, so soll das Gericht, wenn es von der Entscheidung der Steuer- oder Rechtsmittelbehörde abweichen will, die Entscheidung des R.F.H. einholen. Dieser entscheidet im Beschlußverfahren, also nach tatsächlicher Würdigung des Falles."

Aus der sehr dürftigen Begründung dieses wichtigen, für den Steuerstrafprozeß neuen Rechtsinstitutes geht hervor, daß man sich beim Erlaß der A.O. über die Bedeutung und Auswirkung des § 468 (433) A.O. noch kein klares Bild machte, eine Klärung vielmehr der Entwicklung durch die Rechtsprechung und Wissenschaft überlassen wollte. Senatspräsident am R.F.H., Enno Becker, der Schöpfer der A.O., bemerkte zu § 468 (433) A.O.: „Bei der praktischen Durchführung des im § 468 (433) A.O. festgelegten Gedankens ergibt sich eine Reihe von Fragen, die noch erst durch die Rechtsprechung geklärt werden müssen" [2]). In den 13 Jahren seit dem Erlaß der A.O. haben sich die Gerichte und der R.F.H. bereits auch sehr häufig mit dem Problem dieser Bindung des Strafgerichtes an die Entscheidungen der Steuerverwaltungsbehörden und Finanzgerichte zu befassen gehabt, und Meinungsverschiedenheiten sind ebenso häufig zu Tage getreten [3]). Eine gewisse Parallele zu dieser Bindung der Gerichte

---

[1]) s. Protokolle der „Verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung" 1919 Drucksachen Nr. 759. S. 134.

[2]) Angeführt bei Schubert. St.Arch. 1923 S. 153.

[3]) In den Jahren 1923 bis 1927 sind zahlenmäßig am meisten R.G.- und R.F.H.-Eentscheidungen zur Anwendung des § 468 (433) A.O. ergangen. Seit dieser Zeit ist die Inanspruchnahme der obersten Gerichte in diesen

ist in den §§ 164 und 191 St.G.B. zu finden, in dieser scharfen Form ist das Prinzip, daß ein Strafgericht in seiner objektiven Wahrheitsfindung beschränkt und an die Entscheidung der Verwaltungsbehörden gebunden ist, hier aber zum ersten Male in Erscheinung getreten. Bühler [1]) sagt hierzu, daß „die für unser Recht ungewöhnliche Bindung des Strafrichters an den Ausspruch der Finanzbehörden über steuerrechtliche Vorfragen ein Prinzip enthalte, dem vielleicht die Zukunft mehr gehöre als dem gegenteiligen."

## II. Die Voraussetzungen der Bindung des Gerichtes.

Der § 468 (433) A.O. enthält drei Elemente der Bindung des Strafrichters an die Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte:

1. das formelle Verfahren,
2. die materiellen Voraussetzungen für den Eintritt der Bindung,
3. den Umfang der Bindung.

a) Am klarsten von diesen drei Elementen ist die Frage des formellen Verfahrens im § 468 (433) A.O. geregelt, während die materiellen Voraussetzungen, wann die Bindung einzutreten hat, und der Umfang der Bindung durch die knappen Worte des Gesetzestextes sehr offen und daher auch stark bestritten sind.

Der Sinn und Zweck der Vorschrift des § 468 (433) A.O. geht neben der Erreichung einer einheitlichen Rechtsprechung und Vermeidung sich widersprechender Entscheidungen zwischen Verwaltungsbehörden und ordentlichen Gerichten auch dahin, daß die Verwaltungsbehörden mit ihrer größeren Sachkenntnis der materiellen und Verfahrensvorschriften des Steuer- und Zollrechtes den Gerichten vorarbeiten sollen. Beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, die später noch eingehender zu besprechen sind, sollen die Strafgerichte im gerichtlichen Steuerstrafverfahren an die rechtskräftigen Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte gebunden sein, wenn sie bei selbständiger Prüfung zu keinem anderen Ergebnis kommen. Das R.G. hat in seiner Entscheidung in R.G.Str. 58, 428 das Recht und die Pflicht zur selbständigen Nachprüfung des steuerrechtlichen Tatbestandes durch den Strafrichter ausgesprochen. Dieser Ansicht ist auch aus dem Grunde beizutreten, daß der Strafrichter sonst nie zu einem abweichenden Ergebnis kommen könnte und damit die Bestimmung über die Anrufung des R.F.H. für diesen

---

Fragen nicht mehr so häufig. In den neueren Entscheidungen treten selten neue Gesichtspunkte auf, es handelt sich vielmehr mehr um eine praktische Erweiterung der in den früheren Entscheidungen gewonnenen Richtlinien.

[1]) Prof. Bühler auf der 4. Tagung der Vereinigung Deutscher Strafrechtslehrer am 29. u. 30. März 1926. s. D.J.Z. 1926 S. 656.

Fall hinfällig wäre [1]). Liegen solche rechtskräftige Entscheidungen nicht vor, sind sie jedoch im Besteuerungsverfahren zu erwarten, so soll das Gericht das Strafverfahren aussetzen, bis die rechtskräftige Entscheidung darüber ergangen ist. Kommt es aber bei selbständiger Nachprüfung des Tatbestandes zu einem abweichenden Ergebnis, so muß es die Entscheidung des R.F.H. einholen, die dann für die ordentlichen Gerichte endgültig bindend ist [2]). Jahn in D.J.Z. 22, 702 und Schmauser in Z.f.Z. 22,207 gehen dabei in Übereinstimmung mit dem R.F.H.[3]) soweit, daß sie dem Gericht, das von einer Entscheidung abweichen will und den R.F.H. anruft, zur Pflicht machen, seine Stellungnahme mit Gründen zu versehen. Die Gerichte dürften den R.F.H. nicht dazu benutzen wollen, um sich selbst von der Beweiserhebung zu entlasten und erklären, die Beantwortung einzelner Fragen gebe zu Zweifeln Anlaß. Wenn man berücksichtigt, daß der ordentliche Richter nicht in allen Steuerfragen die dazu nötigen Kenntnisse und die Übersicht über die oft schwierigen Verfahrensarten der Steuererhebung haben kann [4]), so wird man die Forderung nicht uneingeschränkt anerkennen können.

An die Entscheidungen des R.F.H., sei es, daß sie im Besteuerungsverfahren, sei es, daß sie auf besonderen Anruf der Gerichte ergehen, ist der Strafrichter stets gebungen. Damit ist aber nicht gesagt, daß er für den Fall des Vorliegens einer Entscheidung des R.F.H. jeder Beweiserhebung über die von der Entscheidung berührten Fragen enthoben ist; denn da er in gewissem Umfang, der später noch festzulegen sein wird, hinsichtlich der strafrechtlichen Beurteilung des Tatbestandes auch durch die Entscheidungen des R.F.H. nicht gebunden werden kann, hat er auch in diesen Fällen selbständig Beweis zu erheben, soweit es die Beweiswürdigung strafrechtlicher Fragen erfordert [5]).

b) Die materiellen Bedingungen für den Eintritt der Bindung sind vom Gesetz nicht so einhellig zum Ausdruck gebracht wie das formelle Verfahren. Die Worte des Gesetzes: „Hängt eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist" sind vieler Auslegung fähig. Man muß sie aber unter dem Gesichtspunkt der ratio legis im Hinblick auf den Zweck des Rechtsinstitutes auslegen. Es ergeben sich dann drei Fragen hinsichtlich der Voraussetzungen einer Bindnug aus § 468 (433) A.O.:

---

[1]) vergl. auch D.R. 1925 S. 557 Nr. 1868; R.G.Str. 59, 258 und R.G. Str. 65, 71 = J.W. 1931 S. 2299.

[2]) s. Kattien a. a. O. S. 340; Becker, a. a. O. 7. Aufl. S. 1021/1022.

[3]) R.F.H. 7, 290; 18, 114.

[4]) Ich erinnere hier nur an die Erhebung und Berechnung von Monopolausgleich unter Feststellung des Weingeistgehaltes und an die Tarifierung von Geweben und Ölen und Fetten, die Spezialkenntnisse erfordern.

[5]) s. die Ausführungen S. 51 dieser Schrift.

1. Welche Steueransprüche müssen vorliegen?
2. Welche Delikte müssen in Frage stehen?
3. Welche Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte sind hierfür zu beachten?

1. Die wichtigste Voraussetzung für die Anwendung des § 468 (433) A.O. ist die, daß es sich bei dem den Gegenstand der Untersuchung bildenden Verfahren um die Beeinträchtigung von Steuern handelt, auf die die A.O. Anwendung findet. Nach den §§ 1 Abs. 2, § 3 A.O. (§ 1 Abs. 2) gilt die A.O. nur für Steuern, die ganz oder zum Teil zugunsten des Reiches erhoben werden, einschließlich der Grunderwerbssteuer und Kraftfahrzeugsteuer (und der Zuschläge zu diesen Steuern), der Rennwett- und Mineralwassersteuer. Darunter fallen also alle Besitz- und Verkehrssteuern und die Zölle und Verbrauchssteuern [1]). Reichsgesetzliche Regelung einer Steuer ist noch kein Indiz dafür, daß auf sie die Bestimmungen der A.O. Anwendung finden [2]). Andererseits spricht allein der Umstand, daß eine im allgemeinen dem Reiche zufließende Steuer kraft besonderer Regelung den Ländern oder Gemeinden endgültig zu Gute kommt, noch nicht dagegen, daß die A.O. auf sie keine Anwendung zu finden habe[3]). Dagegen sind aber die Länder- und Gemeindesteuern ausgeschlossen, und bei gerichtlicher Verfolgung wegen Beeinträchtigung derartiger Abgaben ist die Anwendung des § 468 (433) A.O. nicht gegeben.

Die Anwendung des § 468 (433) A.O. stellt eine Einschränkung der richterlichen Entscheidungsfreiheit dar. Solange für die Landessteuergesetze noch nicht von diesem neuen Rechtsinstitut der Bindung des Strafrichters im gerichtlichen Steuerstrafverfahren Gebrauch gemacht worden ist, ist auch eine analoge und hilfsweise Heranziehung des § 468 (433) A.O. unmöglich, da sie dem Grundsatze des Art. 102 R.V. und § 261 St.P.O. widersprechen würde. Selbst in den Fällen wird man die Analogie nicht billigen können, wenn es sich um die landesrechtlichen Zuschläge zu einer seitens des Reiches und für das Reich erhobenen Steuer handelt [4]). Wenn auch gem. § 52 Abs. 4 (§ 32 Abs. 1) A.O. der R.F.H. als oberste Spruchbehörde für Landesabgaben bestellt werden kann, so ist damit die Anrufung des R.F.H. in einem Steuerstrafverfahren wegen Beeinträchtigung von Landesabgaben noch nicht begründet. Der Aufbau des § 468 (433) A.O., der die Zuständigkeit der Rechtsmittelbehörden der A.O. für die Entscheidung über bestrittene Steueransprüche voraussetzt, weist darauf hin, daß Steuern, die nicht in diesem Rechtsmittelzuge an-

---

[1]) Übersicht der augenblicklich vom Reiche erhobenen Steuern bei Hensel, a. a. O. Anhang in Tabellenübersicht.

[2]) vergl. Becker, a. a. O. 7. Aufl. S. 24.

[3]) Dies trifft z. B. bei der Erbschaftssteuer zu. Siehe § 43 Erbschaftssteuergesetz vom 10. 8. 1925 (R.G.Bl. I S. 233) in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. 8. 1925 (R.G.Bl. I S. 320 ff.)

[4]) s. D.J.Z. 1924 S. 478 = Beschluß des R.F.H. Bd. 13 S. 193.

gegangen werden können, auch nicht unter § 468 (433) A.O. fallen.

Ich stimme daher Neumann [1]) zu, wenn er für die Fälle die Anwendbarkeit des § 468 (433) A.O. ausgeschlossen sehen will, daß die Länder nach § 19 Abs. 2 Fin.Ausgl.Ges. die Anwendbarkeit der Vorschriften der A.O. über das Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren für Landesabgaben erklärt haben, für das Verfahren bei der Erhebung dieser Steuern aber kein wesensgleicher Rechtsmittelzug mit dem der A.O. vorhanden ist. Aus dem gleichen Grunde ist aber wiederum die Anwendbarkeit des § 468 (433) A.O. auf diejenigen landesrechtlichen Steuern zu bejahen, deren Veranlagung und Erhebung den Reichsfinanzbehörden nach den §§ 18, 19 A.O. übertragen ist.

Die Monopolabgaben, insbesondere der Branntweinaufschlag, gehören nicht zu den Steuern i. S. der A.O. Dementsprechend findet auf ein Verfahren wegen Hinterziehung oder Gefährdung von Monopolabgaben der § 468 (433) A.O. keine Anwendung. Das R.G. [2]) hatte sich in dieser Frage allerdings auf den Standpunkt gestellt, daß jetzt nach § 148 Branntweinmonopolgesetz vom 8. April 1922 (R.G.Bl. I S. 405 [3]) auch der § 468 (433) A.O. entgegen der Fassung des Gesetzes vom Jahre 1918 (R.G.Bl. 887) entsprechende Anwendung bei Beeinträchtigung von Monopolabgaben zu finden habe [4]). § 148 Branntweinmonopolgesetz bestimmt zwar ausdrücklich, daß auf das Strafverfahren die Vorschriften des 2. Abschnittes des 3. Teiles der A.O. entsprechend anzuwenden sind. Der § 468 (433) A.O. steht ebenfalls in diesem Abschnitt der A.O. Gegen die Ansicht des R.G. spricht aber der Umstand, daß eine sinngemäße Anwendung des § 468 (433) A.O. auf das gerichtliche Strafverfahren wegen Hinterziehung oder sonstiger Beeinträchtigung von Monopolabgaben zu unbilligen Ergebnissen führen würde. Man muß bei der Prüfung der Frage, ob der § 468 (433) A.O. auch sinngemäß angewandt werden kann, davon ausgehen, ob nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift diese auch zu einer sinngemäßen Anwendung fähig ist. Wenn ein Gesetz Teile eines anderen Gesetzes sinngemäß für anwendbar erklärt, so ist damit noch nicht gesagt, daß jede Vorschrift zur Anwendung gelangen muß. „Der Grundgedanke des § 468 (433) A.O. ist, daß der R.F.H. als höchstes Spruchgericht in Steuersachen, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren an ihn gebracht werden können, auch auf

---

[1]) Neumann a. a. O. S. 31 ff.

[2]) R.G. Str. 58, 383; 60, 244; ebenso Lelewer a. a. O. S. 25 und David D.J.Z. 1923 S. 79.

[3]) Bereits öfters abgeändert, zuletzt durch Verordn. vom 21. Mai 1929 (R.G.Bl. I S. 99).

[4]) Das K.G. hatte sich in seiner Entscheidung vom 4. April 1922 in Z.St.Fr. II, 1922, 135 bereits hinsichtlich der Monopoleinnahmen nach dem Branntweinmonopolgesetz von 1918 auf den Standpunkt gestellt, daß diese Steuern i. S. der A.O. seien. Jedoch ohne nähere Begründung.

Anrufung der Strafgerichte zu entscheiden hat, wenn das Strafgericht von den Entscheidungen der übrigen Reichsfinanzbehörden abweichen will“ [1]). Wollte man aber eine entsprechende Anwendung des § 468 (433) A.O. auf eine Abgabe begründen, die keine Steuer i. S. des § 1 A.O. ist [2]), so müßten wesensgleiche Verfahrensarten sowohl für die Feststellung der Abgabe als auch deren Anfechtung im Rechtsmittelwege vorliegen. Diese Voraussetzungen sind beim Branntweinaufschlag aber nicht gegeben. Nach § 78 des Branntweinmonopolgesetzes vom 8. April 1922 ist für den von der Ablieferung befreiten Branntwein der Branntweinaufschlag zu entrichten. Der Branntweinaufschlag stellt — wirtschaftlich betrachtet — eine Art Freigeld oder Rückkaufsgeld dar. Während der Branntwein im allgemeinen an die Branntweinmonopolverwaltung abgeliefert werden und zum Verbrauch erst zurückgekauft werden muß, kann in bestimmten Fällen der Erzeuger [1]) gegen Entrichtung des Branntweinaufschlages den Branntwein zur freien Verwertung behalten. Die Feststellung der Branntweinaufschlagsschuld geschieht durch amtliche Feststellungen, indem aus der zur Verarbeitung gebrachten Menge Getreide, Malz, Früchten und sonstigen verwendeten Stoffen die gewonnene Menge Branntwein errechnet wird. In Verschlußbrennereien sind hinter der Kühlanlage und dem Schauglas Meßuhren eingebaut, die jeweils die Menge des erzeugten und in das Sammelgefäß abgeflossenen Branntweins sowie seinen Stärkegrad angeben. Die Höhe des Branntweinaufschlages wird jährlich vom R.M.d.F. festgesetzt und dient den Behörden zur Feststellung der Branntweinaufschlagsschuld. Die Mitteilung der Branntweinaufschlagsschuld erfolgt nicht durch Steuerbescheid, sondern durch einfache Mitteilung an den Branntweinaufschlagsschuldner. Diese Mitteilung steht auch in keiner Weise einem Steuerbescheide i. S. der A.O. gleich. Nach § 17 Branntweinmonopolgesetz und § 254 Brennereiordnung ist gegen die Mitteilung des Betrages des Branntweinaufschlages auch kein Rechtsmittelverfahren durch Spruchbehörden der Reichsfinanzverwaltung vorgesehen, sondern nur die allgemeine Verwaltungsbeschwerde gegeben. Im Falle der Hinterziehung ist gegen die Berechnung des Branntweinaufschlages gem. § 79 Abs. 2 des Branntweinmonopolgesetzes ebenfalls kein Rechtsmittelverfahren gegeben. Der Einwand, daß gem. § 173 Abs. 2 u. 3 der Brennereiordnung die Feststellung des Branntweinaufschlages durch das Hauptzollamt einer Nachprüfung und Bestätigung des

---

[1]) R.F.H. 15, 269.

[2]) R.G.Str. 55, 156 u. 57, 4 u. 364 und R.F.H. 4, 217 u. 6, 316 nehmen übereinstimmend an, daß der Branntweinaufschlag, der für den von der Ablieferung befreiten Branntwein zu entrichten ist, gem. dem Branntw. Mon.Ges. vom 26. 7. 1918, § 78 ff. des Ges. vom 8. 4. 1922 (R.G.Bl. I S. 405) vom 9. 12. 1922 (R.G.Bl. I S. 913) keine Steuer i. S. der A.O. ist.

[3]) vergl. § 76 Branntw.Mon.Ges. vom 8. 4. 1922.

Landesfinanzamts unterliegt und diese einem Rechtsmittelverfahren gleich zu erachten sei, greift deshalb nicht durch, weil hier das Landesfinanzamt als die höhere Instanz nicht auf Anrufung der Beschwerten, sondern von amtswegen die Feststellungen des Hauptzollamts nachzuprüfen hat. Man kann daher dieses Verfahren in keiner Weise einem Rechtsmittelverfahren i. S. des § 468 (433) A.O. und § 228 (217) A.O. wesensgleich erachten. Diese Bestimmungen der Brennereiordnung [1]) haben lediglich den Zweck, die Festsetzung des nachzuzahlenden Branntweinaufschlagbetrages durch eine weitere Prüfung einer mit mehr Sachkenntnis ausgestatteten Stelle zu sichern.

Berücksichtigt man also die besondere gesetzliche Regelung für die Erhebung des Branntweinaufschlages, so würde die Anwendung des § 468 (433) A.O. auf das gerichtliche Verfahren wegen Verkürzung von Branntweinaufschlag zu dem unbilligen Ergebnis führen, daß dem Hinterzieher von Branntweinaufschlag gegen die Feststellung der Schuld unter Umständen ein bis zum R.F.H. gehendes Verfahren auf Nachprüfung der Festsetzung offenstehen würde, während dem gewöhnlichen Schuldner von Branntweinaufschlag nur der Weg der Verwaltungsbeschwerde zusteht. Aus diesem Grunde muß man neben der Tatsache, daß der Branntweinaufschlag keine Steuer i. S. der A.O. ist, eine Anwendung des § 468 (433) A.O. auf das gerichtliche Strafverfahren wegen Verkürzung von Branntweinaufschlag ablehnen.

Dieser vom R.F.H. in seiner Entscheidung des IV. Senats vom 18. II. 1925 (R.F.H. 15,269) erstmalig ausgesprochene Standpunkt wird auch von Bühler [2]) durchaus gebilligt und hat überzeugende Anerkennung gefunden. Das R.G. hat in seiner Entscheidung vom 22. 5. 1928 in D.R.Z. 1928 S. 352 [3]) in Anlehnung an die Begründung des R.F.H. jetzt ebenfalls die Anwendbarkeit des § 468 (433) A.O. auf das Strafverfahren wegen Beeinträchtigbng von Branntweinaufschlag verneint. Während das Bay. Ob.L.G. in seiner Entscheidung vom 28. 9. 1925 [4]) sich noch auf den ursprünglich vom R.G. vertretenen Standpunkt gestellt hatte, lehnt es nunmehr in der Entscheidung vom 26. April 1928 [5]) ebenfalls die Anwendung des § 468 (433) A.O. ab. Man kann daher behaupten, daß diese Streitfrage aus der Welt geschafft ist und jetzt einheitlich von der Rechtsprechung und Literatur die Auffassung des R.F.H. über die Anwendbarkeit des § 468 (433) A.O. auf das Strafverfahren wegen Verkürzung von Branntweinaufschlag vertreten wird.

Eine Ausnahmestellung nimmt in dieser Hinsicht der Monopolausgleich ein. Der Monopolausgleich ist die bei der Ein-

---

[1]) In der Brennereiordnung von 1900 findet sich bereits eine ähnliche Bestimmung.
[2]) J.W. 1925 S. 1057.
[3]) auch abgedruckt in Z.f.Z. 1928 S. 436.
[4]) Lißt, Zeitschr. für das gesamte Strafrecht 1925 S. 376.
[5]) J.W. 1929 S. 270.

fuhr von ausländischem Branntwein erhobene Abgabe, die der Belastung des im Inlande erzeugten Branntweins entspricht und neben dem Eingangszoll erhoben wird [1]). In der Höhe des Satzes entspricht er etwa dem Satze für Branntweinaufschlag [2]). Seinem fiskalischen Zwecke nach ist der Monopolausgleich ebenfalls eine Monopoleinnahme. § 151 Abs. 2 des Branntweinmonopolgesetzes bestimmt aber ausdrücklich, daß der Monopolausgleich eine Steuer i. S. der A.O. ist. Die innere Berechtigung dafür, daß der Monopolausgleich eine Steuer i. S. der A.O. ist, liegt darin, daß er kein Freigeld darstellt, wie der Branntweinaufschlag, sondern eine reine Verbrauchssteuer ohne jegliche Gegenleistung ist [3]). Während beim Branntweinaufschlag die Gegenleistung in der Befreiung von der Ablieferung, beim Freigeld in der Gestattung der Herstellung von Trinkbranntwein, bei der Hektoliereinnahme in der käuflichen Lieferung des Branntweins besteht, liegt dagegen keinerlei Gegenleistung solcher Art beim Monopolausgleich für eingeführten Branntwein vor. Daher sind die nach der A.O. für den Rechtsmittelzug gegebenen Rechtsmittel auch für den Monopolausgleich möglich, und auch der Anwendung des § 468 (433) A.O. im gerichtlichen Strafverfahren wegen Verkürzung von Monopolausgleich stehen keine Bedenken entgegen. Die Hinterziehung von Monopolausgleich wird außerdem gem. § 158 Branntweinmonopolgesetz der Steuerhinterziehung des § 396 (359) A.O. gleichgestellt.

2. Nach Festlegung der Steueransprüche, für deren Verkürzung § 468 (433) A.O. im gerichtlichen Strafverfahren zur Anwendung kommt, ist als weitere Voraussetzung die Frage zu prüfen, bei Verfolgung welcher Delikte eine Bindung des Strafrichters einzutreten hat. Das Gesetz sagt, daß es sich um ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung handeln muß. Die Begriffe der Steuerhinterziehung und Steuergefährdung sind in den §§ 396 (359) und 402 (367) A.O. festgelegt [4]). Sie sind aber noch keineswegs fest umgrenzt, sondern auch auf diesem Gebiete steht der Literatur und Rechtsprechung die Aufgabe der Klärung noch bevor [5]). Der § 396 (359) A.O. enthält vier Tatbestände, denen wesentlich ist, daß durch sie vorsätzlich Steuereinnahmen verkürzt werden. Als Steuergefährdung wird die fahrlässige Begehung der Verkürzung von Steuereinnahmen bestraft [6]). Die Anwendung des § 468 (433) A.O. ist aber

---

1) vergl. R.G.Str. 57, 6; R.F.H. 8, 94.

2) vergl. hierzu § 152 des Branntw.Monopol-Ges. vom 8. April 1922 (R.G.Bl. I S. 405).

3) vergl. R.G.Str. 57, 4 und R.G. in St.W. 1927, 98; Lelewer, a. a. O. S. 51.

4) vergl. Wehner: Steuerhinterziehung und Steuergefährdung. Zeitgem. Steuerfragen 1922 Heft 22.

5) s. Lelewer, a. a. O. S. 114.

6) Ausführliche Darstellung findet sich bei Lelewer a. a. S. 112 ff. Die Tatbestände werden unten im Kapitel IV noch eingehend gewürdigt.

nicht allein auf den Kreis der Personen, die sich dieser Straftaten schuldig machen können, wie Täter, Anstifter [1]) und Gehilfen beschränkt, sondern er gilt auch für die Verurteilung zur Haftung der Vertreter und der im § 416 (381) A.O. genannten Personen, wenn sich die Haftung auf eine Geldsrtafe wegen Steuerhinterziehung, Steuergefährdung oder die Kosten eines solchen Verfahrens bezieht [2]).

Daß der § 468 (433) A.O. auch auf die Fälle der Zollhinterziehung (früher § 135 V.Z.G., jetzt 396 (359) A.O. [3]) und der Tabaksteuerhinterziehung (Abschnitt A bis F des Tabaksteuergesetzes vom 12. Sept. 1919) in Anwendung kommt, geht bereits aus §§ 1 Abs. 2, § 3 (1) A.O. hervor.

Ein alter Streit besteht aber darüber, ob er auch auf die Fälle des Bannbruches (§ 134 V.Z.G.) anwendbar sei. In dieser Frage besteht zwischen R.G. und den ordentlichen Gerichten, die der Ansicht des R.G. folgen, einerseits und dem R.F.H. und den Finanzbehörden andererseits ein Zwiespalt, der zu einem dauernden Kampf der gegenseitigen Meinungen geführt hat. Gem. § 462 A.O. a. F. = § 3 Abs. 2 n. F. ist auch für das Vergehen des Bannbruchs gem. §§ 134, 136, 137 V.Z.G. der formelle Teil des Strafrechtes der A.O. für anwendbar erklärt worden. Das R.G. [4]) sagt, § 468 (433) A.O. könne auf die Fälle des Bannbruches keine Anwendung finden. Der R.F.H. steht auf dem gegenteiligen Standpunkt und erklärt die Anwendbarkeit des § 468 (433) A.O. auch auf die Fälle des Bannbruches.

Das R.G. [4]) geht bei Begründung seiner Ansicht den Weg, daß es die Möglichkeit des rechtlichen Zusammentreffens von Bannbruch und Zollhinterziehung verneint und kommt danach zu dem Schluß, daß bei Begehung eines Bannbruches keine Entscheidung der Finanzbehörden darüber, ob ein Steueranspruch entstanden oder in welcher Höhe ein solcher verkürzt sei, in Frage stehe, die die Strafgerichte i. S. des § 468 (433) A.O. binden könne. In Verfolgung des in ständiger Rechtsprechung [5]) entwickelten Grundsatzes, daß Tateinheit zwischen Bannbruch und Zollhinterziehung nicht möglich sei, führt das R.G. [6]) aus, daß Bannbruch (früher Konterbande genannt) eine verbotene, die Zollhinterziehung aber stets eine erlaubte Einfuhr voraussetze. Es stützt sich dabei auf die Entwicklung dieser Vorschriften im A.L.R. II, 20 §§ 277, 278, in denen als Konterbande „die verbotene Einfuhr (oder Ausfuhr) von Waren" bezeichnet wird, während sich nach § 278 einer Defraudation (= Zollhinterziehung) schuldig macht:

---

[1]) Ein Verfahren gegen diese ist ebenfalls hier darunter zu rechnen. s. R.G. in Z.f.Z. 1924, 79.

[2]) R.G.Str. 57, 220.

[3]) geändert durch Verord. v. 1. 12. 1930 (R.G.Bl. I S. 517).

[4]) R.G.Str. 60, 171.

[5]) vergl. R.G.Str. 2, 370; 11, 9; 17, 9; 52, 251; 55, 175; 57,5; 57, 63; 60, 171.

[6]) R.G.Str. 60, 171.

„wer bei Ein- und Ausfuhr an sich erlaubter Waren die dem Staate davon zukommenden Zoll- und Akzisengefälle demselben zu entziehen unternimmt." In der Gesetzgebung der folgenden Zeit sei eine Aufhebung dieser Begriffsbestimmung nicht erfolgt. Das V.Z.G. hätte in dieser Hinscht keine Änderung gebracht, allerdings auch keine besondere Bestimmung getroffen. Als weitere Gesichtspunkte werden zur Stützung dieser Ansicht vom R.G. noch ins Feld geführt, daß dem Täter eines Bannbruches nicht Selbstanzeige zugemutet werden könne. Selbstanzeige wäre aber erforderlich, wenn der Täter die Verzollung der verbotswidrig eingeführten Gegenstände herbeiführen wolle. Ferner schließe das Verbotensein eines Tuns oder die Gesetzwidrigkeit eines Sachverhaltes die Entstehung der Steuerschuld aus [1]).

Das O.L.G. Dresden [2]) und Hellwig [3]) ziehen zur Unterstützung des Standpunktes der R.G. noch den § 158 V.Z.G. heran. § 158 V.Z.G. lautete zu jener Zeit: „Treffen mit einer Konterbande oder Defraudation andere strafbare Handlungen zusammen, so kommt die für erstere bestimmte Strafe zugleich mit der für letztere vorgeschriebenen zur Anwendung". Aus dieser Fassung des Gesetzes sei zu schließen, daß Bannbruch und Zollhinterziehung nie zusammentreffen könnten; denn § 158 V.Z.G. regle zwar den Fall des Zusammentreffens von Bannbruch und Zollhinterziehung mit anderen Delikten. Darüber aber sage das Gesetz trotz der engen Aneinanderstellung von Bannbruch und Zollhinterziehung nichts, wie zu verfahren sei, wenn Bannbruch und Zollhinterziehung zusammentreffen. Das Schweigen des Gesetzes spreche dafür, daß Bannbruch und Zollhinterziehung nie in Tateinheit begangen werden könnten.

Ob diese Interpretation des Gesetzes richtig ist, kann dahingestellt bleiben; denn inzwischen ist durch den sprichwörtlichen Federstrich des Gesetzgebers dieses Argument zur Stützung der Ansicht des R.G. weggefallen. Nach der Verordnung vom 1. Dez. 1930 (R.G.Bl. I S. 517 ff) Teil 3, Kap. IV, Art. 4 § 10 hat § 158 V.Z.G. folgende Fassung erhalten: „Treffen mit einem Bannbruch andere strafbare Handlungen zusammen, so kommt die für erstere bestimmte Strafe zugleich mit der für letztere vorgesehenen zur Anwendung."

Der R.F.H. hat dagegen in ständiger Rechtsprechung [4]) und besonders in seiner neuesten Entscheidung [5]) mit eingehender Begründung und unter Widerlegung der vom R.G. ins Feld geführten Gesichtspunkte an der Ansicht festgehalten, daß die Verbotswidrigkeit der Einfuhr einer Ware ihre tarifgesetzlich vorgesehene Zollpflichtigkeit nicht aufhebe. Aus früheren Bestim-

---

1) Dieser letzte Grundsatz ist vom R.G. auch in R.G.Str. 11, 5; 17, 9; 45, 99; 46, 239 u. 65, 347 vertreten worden.
2) Urt. des II. Str.S. vom 11. Mai 1926 in J.W. 1927 S. 1772.
3) J.W. 1927. S. 1772.
4) R.F.H. 14, 251; 18, 111; 23, 162.
5) R.F.H. 30, 161 = J. W. 1932 S. 2323.

mungen wie dem A.L.R. und der späteren preußischen Gesetzgebung könne kein Schluß auf das geltende Recht in der Frage der Tateinheit zwischen Bannbruch und Zollhinterziehung gezogen werden. Denn in der früheren Gesetzgebung sei zwar die Möglichkeit der Hinterziehung einer inneren Abgabe neben dem Bannbruch bejaht worden, dagegen die Hinterziehung der Zollgefälle nicht. Nachdem aber die Zölle nach der A.O. den inneren Abgaben gleichgestellt worden seien, könne die frühere Gesetzgebung zur Auslegung des geltenden Rechtes nicht mehr herangezogen werden. Nach § 99 A.O. n. F. (= 81 a. F.) entstehe die Zollschuld mit Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Nach den §§ 3, 13 V.Z.G. entstehe daher die Zollschuld bei der Einfuhr von Waren, für die der Zolltarif einen Zollsatz feststellt, mit der Überführung der Ware in den freien Inlandsverkehr, gleichgültig, ob die Ware einem Einfuhrverbote unterliege oder nicht. Denn aus den Bestimmungen der A.O. sei nirgends zu entnehmen, daß der Tatbestand, an den das Gesetz die Steuer knüpfe, ein erlaubter sein müsse, und „daß ein den Anforderungen des einzelnen Steuergesetzes an sich entsprechender Tatbestand eine Steuerschuld dann nicht begründen könne, wenn dieser Tatbestand gesetzlich verboten sei“ [1]). Der Gesichtspunkt des R.G., daß man dem Täter eines Bannbruches nicht Selbstanzeige zumuten könne, sei aber vom R.G. selbst nicht einheitlich durchgeführt worden. In der Entscheidung in R.G.Str. 57, 4 sei vom R.G. die Möglichkeit der Hinterziehung von Monopolausgleich neben dem Bannbruch bejaht worden. Der verbotswidrige Einführer von Branntwein könne aber nicht nur seine Zollpflicht, sondern auch seine Monopolausgleichspflicht nur erfüllen, wenn er sich selbst anzeige; denn die monopolausgleichspflichtigen Erzeugnisse seien beim Eingang, spätestens mit dem Antrage auf Abfertigung zum freien Verkehr, also jedenfalls gleichzeitig mit dem Verzollungsantrag anzumelden.

Als Folge dieser Ansicht, daß auch eine einfuhrverbotene Ware zollpflichtig ist, sobald der Zolltarif einen Zollsatz für sie feststellt, kommt der R.F.H. zur Anwendung des § 468 (433) A.O. auf die Fälle des Bannbruchs [2]).

Der Gegensatz zwischen R.G. und R.F.H. in dieser Frage wird auf der Basis des § 468 (433) A.O. nicht behoben werden können. Denn das R.G. fällt sein Urteil, wenn in der Revision die Nichtbeachtung des § 468 (433) A.O. zu rügen ist, und der R.F.H. entscheidet, wenn er sich über die Zulässigkeit des Anrufs schlüssig wird. Jeder Gerichtshof kann dabei seine eigenen Auffassungen über die Anwendbarkeit des § 468 (433) A.O. entfalten, ohne den anderen daran zu binden. Inwieweit aber das Vorgehen des R.G. und der ordentlichen Gerichte bei Beurteilung des Tat-

---

[1]) J.W. 1932, 2324. Dieser Grundsatz ist vom R.F.H. auch in R.F.H. 3, 173; 10, 218; 5, 228; 8, 21; 8, 140; 8, 200; und 17, 291 vertreten worden.

[2]) Ebenso Trautwetter J.W. 1932 S. 2323.

bestandes, daß eine einfuhrverbotene Ware, für die der Zolltarif einen Zollsatz feststellt, verbotswidrig ins Inland gebracht wird, berechtigt und unberechtigt ist, wird noch an anderer Stelle ausführlich zu besprechen sein, wenn festgestellt ist, in welchem Umfange eine Entscheidung der Steuerbehörden und Finanzgerichte den Strafrichter zu binden vermag [1]).

In diesem Zusammenhange muß nur festgestellt werden, daß die Bestimmung des § 3 Abs. 2 A.O. n. F., die das Strafverfahren der A.O. auch für den Fall des Bannbruchs für anwendbar erklärt, auch hinsichtlich des § 468 (433) A.O. seine Berechtigung hat. Zu diesem Zwecke ist davon auszugehen, in welchem rechtlichen und tatsächlichen Verhältnis die Entstehung der Zollschuld für eine eingebrachte Ware und das Einfuhrverbot einer Ware stehen.

§ 99 (81) A.O. bestimmt, daß der Zollanspruch mit der Verwirklichung des Tatbestandes entsteht, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Das V.Z.G. als das maßgebliche Gesetz sagt in den §§ 3 und 13, daß der Zoll von denjenigen Waren bei Überführung in den freien Inlandsverkehr erhoben wird, für die der Zolltarif einen Zoll festsetzt. Der Zolltarif setzt in sehr vielen Fällen Zölle für Waren fest, deren Einfuhr verboten ist wie z. B. für Fleisch der Tarifnummer 108 und 109, Zollsatz 80 RM./dz. Begrifflich schließen sich Zollpflichtigkeit einer Ware und das Einfuhrverbot ebenfalls nicht aus. Zollpflichtigkeit einer Ware ist die Eigenschaft, daß sie bei der Einfuhr aus dem Auslande einer Abgabe an den Staat unterliegt. Die häufig bestrittene Ansicht, daß es Zollpflichtigkeit einer Ware nicht gäbe, wird von Lösener [2]) m. E. richtig widerlegt. Lösener unterscheidet „dingliche" und „persönliche" Zollpflichtigkeit. Die „dingliche" Zollpflichtigkeit ist die Zollpflichtigkeit der Ware selbst. Sie wird praktisch beim Strandgut und beim Überlaufen von Vieh über die „grüne Grenze" ohne menschliches Zutun. Mit dem Augenblick des Überschreitens der Grenze ist sie entstanden und haftet nun der Ware gewissermaßen als dingliche Belastung an. Der Staat kommt zu seinen Zollgefällen, indem er die Waren versteigern läßt und vom Erlös zuerst die Zollschuld getilgt wird. Die „persönliche" Zollpflichtigkeit dagegen ist die persönliche Pflicht zur Zahlung der Zollgefälle, die denjenigen trifft, für dessen Rechnung eine mit Zoll belastete Ware in den freien Inlandsverkehr überführt wird. Ob eine Ware nun mit Zoll belegt ist und somit bei der Überführung in den freien Verkehr zollpflichtig werden kann, ist aus dem jeweils geltenden Zolltarif zu ersehen. Das Einfuhrverbot einer Ware ist dagegen eine Schutzmaßnahme, die zum Zwecke der Abwendung irgend einer durch die Ware drohenden Gefahr erlassen wird, wie z. B. ein Einfuhrverbot von Fleisch, Vieh, Kartoffeln, Bienen und Vögeln die Gefahr der Ein-

---

[1]) Siehe die Ausführungen S. 48 dieser Schrift.
[2]) Lösener, a. a. O. S. 31 ff.

schleppung von Seuchen und Krankheiten verhindern soll. Als folgerichtige Maßnahme wird daher oft die mit einem Einfuhrverbot belegte Ware, wenn sie trotzdem ins Inland gelangt, vernichtet oder unbrauchbar gemacht. Ferner ist in dem Falle, daß eine einfuhrverbotene Ware in Unkenntnis von dem Bestehen des Einfuhrverbotes ins Inland gebracht wird, gem. § 118 V.Z.G. ein Zollerlaß aus Billigkeitsgründen vorgesehen, wenn sich der Einbringer damit einverstanden erklärt, daß die Ware unter Aufsicht der Zollbehörde vernichtet wird. Aus allen diesen Gründen ist zu schließen, daß das Einfuhrverbot die Zollpflichtigkeit einer Ware nicht aufhebt [1]). Es besteht aber weiterhin keine Vorschrift, die Zollfreiheit gewährleistet, wenn eine an sich einfuhrverbotene Ware mit besonderer Bewilligung oder widerrechtlich ins Inland gebracht wird und für sie im Zolltarif ein Zollsatz vorgesehen ist. In der Praxis zeigt es sich ebenso häufig, daß der Zolltarif für eine Ware zunächst einen bestimmten Zollsatz vorsieht. Später wird ein Einfuhrverbot für die Ware erlassen. Wollte man der Ansicht des R.G. folgen, so müßte folgerichtig mit dem Erlaß des Einfuhrverbotes der für die Ware festgesetzte Zollsatz aufgehoben werden. Dies ist aber nie der Fall. Der Zollsatz für die Ware bleibt weiter bestehen.

Ungeachtet der rechtlichen Konstruktion der Strafbestimmungen für die Fälle verbotswidriger Einfuhr von einfuhrverbotenen und mit Zoll belegten Waren muß daher festgestellt werden, daß nach den materiellen Vorschriften über Entstehung und Erhebung des Zollanspruches auch für eine einfuhrverbotene ausländische Ware bei deren Überführung in den freien Inlandsverkehr der Zollanspruch entsteht. Die Zollbehörde macht diesen Anspruch durch Zollbescheid geltend. Für die Bestrafung wegen Bannbruchs ist nun, wie dem R.G. zugestanden werden muß, die Frage, ob ein Zollanspruch entstanden oder in welcher Höhe ein solcher verkürzt worden ist, unmittelbar nicht von Bedeutung. Aber es kann doch in dem Verfahren streitig sein, ob und wann die Überführung der einfuhrverbotenen Ware in den freien Inlandsverkehr erfolgt ist oder unter welche Position des Zolltarifes die eingeführte Ware fällt. In den Verordnungen über die Einfuhrverbote werden die einfuhrverbotenen Waren üblicherweise nach den Positionen des Zolltarifes bezeichnet. So heißt es z. B.: „Einfuhrverboten sind: Fleisch der Tarifnummer 108 und 109, Bienen der Tarifnummer soundso usw." Über diese Tatsachen spricht sich aber der Zollbescheid aus und stellt sie objektiv fest. Wenn der Strafrichter sie allein feststellen soll, so kann er sich auf den Standpunkt stellen, daß eine Überführung der einfuhrverbotenen Ware in den freien Inlandsverkehr überhaupt nicht oder zu anderer Zeit erfolgt ist oder die betreffende Ware unter eine andere Tarifnummer fällt. Solche auseinander-

---

[1]) R.F.H. 14, 251; Trautwetter in Z.f.Z. 1924 S. 184; Boucholtz in Z.f.Z. 1924 S. 89 kommen zu dem gleichen Ergebnis.

gehende Entscheidungen will aber der § 468 (433) A.O. gerade vermeiden. Wenn daher nach § 3 Abs. 2 A.O. n. F. das Strafverfahren der A.O. auch auf die Fälle des Bannbruches sinngemäß für anwendbar erklärt worden ist, so hat diese sinngemäße Anwendung hinsichtlich des § 468 (433) A.O. die Bedeutung, daß der Strafrichter auch bei gerichtlicher Verfolgung von Bannbruch an die oben bezeichneten Feststellungen der Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte gebunden sein soll.

Anders steht es dagegen mit der von der Literatur und höchstrichterlich bisher noch nicht erörterten Frage, ob der § 468 (433) A.O. auch auf das gerichtliche Strafverfahren von Bannbruch sinngemäße Anwendung finden kann, wenn es sich um die Einführung einer einfuhrverbotenen Ware handelt, für die der Zolltarif keinen Zollsatz festsetzt. Als bekanntestes Beispiel nenne ich: Lumpen der Tarifnummer 543, die an und für sich zollfrei, aber einfuhrverboten sind. Die sinngemäße Anwendunng des § 468 (433) A.O. für das gerichtliche Strafverfahren in einem solchen Falle wird man ablehnen müssen. Vorentscheidungen der Steuerbehörden oder Finanzgerichte kommen für diesen Fall nicht in Betracht. Für die Bemessung der Strafe aus § 134 V.Z.G. wird lediglich eine Schätzung des Wertes der Ware vorgenommen. Dies ist aber keine Entscheidung i. S. des § 468 (433) A.O. Eine Entscheidung des R.F.H. kommt in solchen Fällen auch nicht in Frage. Eine Bindung des Strafrichters in solchen Fällen kann also nicht eintreten, und die Vorschrift des § 3 Abs. 2 A.O. n. F. bedarf einer dahingehenden Auslegung.

In diesem Zusammenhange ist auch noch die Frage von Bedeutung, ob das Strafgericht auch bei Verurteilung wegen Versuchs einer Steuerhinterziehung an die Entscheidungen der Finanzbehörden und -Gerichte gebunden ist. Nach der Fassung des Gesetzes muß man für einen Teil der Fälle zu einem verneinenden Ergebnis kommen [1]). Ist der Steueranspruch noch nicht zur Entstehung gelangt, sondern die Tat des Angeklagten im Stadium des Versuchs stecken geblieben, so kommen Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte nicht in Frage, die mit der Entscheidung des Strafgerichtes in Widerspruch stehen könnten; denn in diesem Falle ist eine Verkürzung eines Steueranspruches noch nicht eingetreten. Andererseits hat der Strafrichter bei Verurteilung wegen versuchter Steuerhinterziehung hauptsächlich die subjektive Seite der Tat zu prüfen. Eine andere Frage ist es allerdings, ob das Strafgericht nicht auch gebunden ist, wenn eine rechtskräftige Entscheidung vorliegt, die das Bestehen eines Steueranspruchs bejaht. Das R.G. [2]) hat sich mit Recht in diesem Falle auf den Standpunkt gestellt,

---

[1]) s. R.F.H. 10, 196; St.Arch. 28 S. 316 = Z.f.Z. 1929 S. 54; R.G.Str 65, 167 = J.W. 1931 S. 2308; ebenso R.G. in J.W. 1930 S. 2303. Urt. vom 30. 4. 1930.

[2]) R.G. vom 19. II. 1931 in J.W. 1931 S. 2308 = D.J.Z. 1931 S. 1026.

daß das Gericht den Angeklagten, der der versuchten Steuerhinterziehung beschuldigt ist, nicht mit der Begründung freisprechen könne, daß objektiv kein Steueranspruch entstanden sei, sondern es sei aus § 468 (433) A.O. insoweit auch bei Beurteilung einer versuchten Steuerhinterziehung an die Feststellungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte gebunden.

Indessen weist die Frage der Bindung im Falle des Versuchs auf ein wichtiges Problem de lege ferenda hin. Durch die Vorarbeit der Steuerbehörden soll den Gerichten die Grundlage für die Bemessung der Strafe gegeben werden. Da die Steuerstrafen bei Zöllen und Verbrauchssteuern Multiplarstrafen sind, und gem. § 397 (360) A.O. die Strafe für den Versuch der Steuerhinterziehung gleich der für die vollendete Tat angedrohten Strafe ist, fehlt es dem Strafrichter, solange keine Vorentscheidung der Steuerbehörde vorliegt, an jeglicher Grundlage für die Strafzumessung. Nach dem geltenden Recht ist ihm keine Handhabe gegeben, eine Entscheidung der Steuerbehörde herbeizuführen, da Entscheidungen lediglich für die Zwecke der Strafrechtspflege nicht ergehen sollen [1]). Man denke nur an den einfachen Fall: Zwei Arbeiter einer Zollniederlage wollen ohne Zoll- und Steuerentrichtung eine Flasche Likör und eine Kiste Zigarren herausschmuggeln. A. hat die Kiste Zigarren bereits über den Zaun der Niederlage, der hier die Zollgrenze bildet, einem draußen stehenden Freunde hinübergereicht. B., der das gleiche später an einer anderen Stelle tun will, wird in dem Augenblicke von dem wachhabenden Beamten gefaßt, als er die Flasche Likör hinüberreichen will. A. hat sich des vollendeten Diebstahls, der Zoll- und Tabaksteuerhinterziehung schuldig gemacht. B. ist wegen Diebstahls, versuchter Zoll- [2]) und versuchter Monopolausgleichshinterziehung zu bestrafen. Das Hauptzollamt gibt die Sache wegen des Diebstahls gem. § 425 (390) A.O. an die Staatsanwaltschaft ab. Für die Berechnung der Strafe gegen A wegen der Zoll- und Tabaksteuerhinterziehung erhält der Richter Unterlagen durch die Entscheidungen der Steuerbehörde. Trotzdem die Höhe der Strafe gegen B. wegen der Zoll- und Monopolausgleichshinterziehung genau in dem gleichen starren Rahmen liegt, soll der Richter frei sein. Die Höhe des Monopolausgleiches muß sich dann der Richter selbst errechnen! Diese Schwierigkeit dürfte nicht ohne die nötige Ausbildung zu bewältigen sein. Hier ist offensichtlich eine Lücke des Gesetzes vorhanden, die bei Abänderung des § 468 (433) wohl zu beahten wäre [3]).

Bei gerichtlicher Verfolgung wegen sonstiger Vergehen gegen die materiellen Vorschriften des Steuerstrafrechtes ist eine Be-

---

[1]) vergl. R.G.Str. 58, 423; St.W. 23 S. 78.

[2]) Nachdem § 135 V.Z.G. durch § 359 (jetzt 396) A.O. ersetzt worden ist, gibt es auch versuchte Zollhinterziehung!

[3]) Die Praxis hilft sich jetzt dadurch, daß die St.A. sich vom F.A. oder H.Z.A. die Berechnung der Abgaben verschafft und der Richter sich an den Strafantrag der St.A. hält.

achtung des § 468 (433) A.O. nicht notwendig. In den Fällen der Steuerhehlerei [1]), der Begünstigung, der Fälschungsdelikte und der Verletzung des Steuergeheimnisses ist das Gericht gem. § 261 St.P.O. nur an die in der Hauptverhandlung erbrachten Tatsachen gebunden und in seiner Beweiswürdigung frei. Zu dem gleichen Ergebnis muß man kommen, wenn das Gericht den Hinterziehungsvorsatz verneint und deshalb zu einer Freisprechung oder nur zu einer Bestrafung wegen Ordnungswidrigkeit aus § 413 (377) A.O. kommt; denn dann hängt die Bestrafung nicht von dem Bestehen eines Steueranspruches und das Strafmaß von keiner errechneten Grundlage ab, sondern hat sich nur in den Grenzen des im § 413 (377) A.O. gegebenen Strafrahmens zu halten [2]).

Im Anschluß an diese Feststellungen muß noch eine Streitfrage erörtert werden, die sich bei Auslegung des Gesetzestextes ergeben hat, ob der Strafrichter nämlich lediglich dann gebunden sein soll, wenn er zu einer Verurteilung des Angeklagten kommt, oder auch, wenn gegen den Angeklagten ein freisprechendes Urteil ergeht. Bei strenger wörtlicher Auslegung des Gesetzes müßte man zu dem Schluß kommen, daß nur ein Bindung bei einer Verurteilung eintritt. Diese Auslegung gäbe auch einen Sinn. „Es würde dadurch wenigstens verhütet, daß ein Gericht eine Verurteilung auf einer nach Ansicht der Finanzbehörden nicht bestehenden Steuerpflicht gründen könnte“ [3]). Gegen eine solche wörtliche Auslegung spricht aber der Sinn und Zweck des Institutes. Es sollen doch die Strafgerichte nicht nur gebunden werden, wenn objektiv ein Steueranspruch entstanden ist, sondern auch, wenn die Steuerbehörden festgestellt haben, daß trotz Vorliegens des Hinterziehungsvorsatzes ein Steueranspruch nicht entstanden ist oder nicht entstehen konnte. Wichtig ist dies für die Begründung des Strafurteils; denn sonst könnte der Richter eine Freisprechung noch immer damit begründen, daß er das Bestehen eines Steueranspruches zwar bejahe, aber mangels des Vorliegens des subjektiven Tatbestandes die Hinterziehung ablehne. Damit wäre die widersprechende Entscheidung gegeben, die § 468 (433) gerade verhindern will. Man wird deshalb mit der Vermutung nicht zu weit gehen, daß eine unklare Wortfassung vorliegt und das Gesetz mit „Verurteilung“ „Entscheidung des Gerichtes“ gemeint hat [4]). In der Auslegung des Wortes „Gericht“ im § 468 (433) A.O. ist die Rechtsprechung des R.F.H.[5]) soweit gegangen, daß nicht allein das Prozeßgericht, sondern auch das Gericht, das über die Eröffnung des Hauptverfahrens

---

[1]) vergl. D.R. 1923 Nr. 419 (Z.f.Z. 1924 S. 79); Allg.St.R. 1924 S. 265; a. M. anscheinend Jadesohn in Z.f.Z. 1923 S. 566.

[2]) vergl. R.F.H. 4 S. Beschl. v. 20. II. 1929 in J.W. 29 S. 1156.

[3]) Becker, a. a. O. 7. Aufl. S. 1023, Anm. 2 zu § 433 A.O.

[4]) vergl. Mrozek-Pünder, a. a. O. 3. Aufl. Anm. 2 zu § 433, Heinrich, a. a. O. Anm. 2 zu § 433; R.F.H. 18, 113.

[5]) R.F.H. 18, 111 = St.W. 1926 Nr. 56.

zu beschließen hat, an die Entscheidungen des R.F.H., der Finanzgerichte und -Behörden gebunden sein soll.

Wenn es dagegen abgelehnt worden ist, daß die Staatsanwaltschaft bei gegenteiliger Auffassung nicht das Recht haben soll, den R.F.H, anzurufen [1]), so ist dies aus der Stellung der Staatsanwaltschaft und der Steuerbehörden im Steuerstrafprozeß verständlich. Eine Ausgleichung ist ja noch immer auf dem Wege des § 472 (437) A.O. möglich. Lehnt die Staatsanwaltschaft die Erhebung der öffentlichen Klage ab, so sind die Steuerbehörden nach § 472 (437) Abs. 2 A.O. selbständig befugt, die Klage zu erheben.

3. Nachdem nun der Kreis der Steueransprüche und Delikte, für die die Bindung des § 468 (433) A.O. gilt, festgelegt ist, ist als letzte Voraussetzung die Feststellung zu treffen, welche Entscheidungen der Strafrichter zu beachten hat.

Wie bereits früher schon hervorgehoben worden ist, hat der Strafrichter jede Entscheidung des R.F.H. zu beachten. Im übrigen bestimmt das Gesetz, daß nur die rechtskräftigen Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte darüber, ob ein Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, den Strafrichter binden sollen.

Hier sind vor allem zwei Fragen zu untersuchen:

1. Welche Arten von Entscheidungen über diese Fragen können eine Bindung des Strafrichters aus § 468 (433) A.O. erzeugen?
2. Wann sind solche Entscheidungen im Sinne des § 468 (433) A.O. als rechtskräftig anzusehen?

Grundsätzlich muß festgestellt werden, daß unter den Entscheidungen i. S. des § 468 (433) A.O. nur solche des Besteuerungsverfahrens zu verstehen sind. Diese Entscheidungen ergehen in der Form der Steuer- und Zollbescheide (§ 211 A.O.), der Anfechtungs- und Einspruchsentscheidungen (§§ 230, 229 A.O. n. F., §§ 219, 218 A.O. a. F.), der Beschwerdeentscheidungen (§ 237 (224) A.O.), die Entscheidungen der Finanzgerichte in der Form der Berufungsentscheidungen (§ 229 (218) A.O.). Unter die Steuerbescheide sind auch die Feststellungs-, Veranlagungs- und Zerlegungsbescheide zu rechnen. Dagegen vermögen Strafbescheide (447 (412) A.O.) und Beschwerdeentscheidungen (§ 453 (418) A.O.), die im Verwaltungsstrafverfahren ergangen sind, keine Bindung des Strafrichtes herbeizuführen, selbst wenn „die Finanzbehörde in solchen Entscheidungen ihre Auffassung tatsächlich und rechtlich zu erkennen gegeben und die Höhe der hiernach geschuldeten Steuer berechnet hat“[2]). Denn an und für sich wäre ja auch die Steuerbehörde selbst, wenn sie einen

---

[1]) R.F.H. in St.W. 29 Nr. 767 S. 1390.

[2]) Jahn in D.J.Z. 22 S. 703 Ziff. 4; vergl. R.G.Str. 56, 397; Warneyer in Z.f.Z. 22 S. 520.

Steuerbescheid erst nach Abschluß des Verwaltungsstrafverfahrens erlassen wollte, an die im Strafbescheide festgesetzte und zur Grundlage der Strafberechnung gemachte Steuerfestsetzung nicht gebunden [1]).

Eine Mitteilung des F.A., in dem keine Steuer beansprucht wird, weil der Betrag gegebenenfalls wegen seiner geringen Höhe nach der Kleinbetragsverordnung vom 3. Okt. 1922 (R.G.Bl. S. 760) nicht erhoben wird, kann nicht als Steuerbescheid gewertet und somit nicht zur Grundlage einer Bindung nach § 468 (433) A.O. gemacht werden [2]). Die Vorbescheide, wie z. B. die nach § 24 des Grunderwerbssteuergesetzes erteilte Bescheinigung des F.A., die nur eine Sicherstellung der Steuer bezwecken, sind ebenfalls nicht zu den bindenden Entscheidungen des § 468 (433) A.O. zu rechnen [3]).

Nach anfänglichen Zweifeln [4]) ist es jetzt mit Recht von der Rechtsprechung einheitlich abgelehnt worden, in der Anmeldung der Steuerbehörde im Konkursverfahren des Steuerschuldners eine Vorentscheidung i. S. des § 468 (433) A.O. anzunehmen [5]). Entscheidend war dabei der Gesichtspunkt, daß die Unanfechtbarkeit der Anmeldung im Konkursverfahren sich nicht auf steuerrechtliche, sondern konkursrechtliche Vorschriften gründet. Wenn die Steuerbehörde aber einen ordentlichen Steuerbescheid gegen den Konkursverwalter erläßt, so ist ein solcher Bescheid wegen seiner Wirksamkeit gem. § 241 (226) A.O. gegen den Gemeinschuldner auch als Vorentscheidung i. S. des § 468 (433) A.O. zu beachten.

Ob ein Steuervergleich, d. h. eine Abmachung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde über die Festsetzung der Steuer in zweifelhaften Fällen, die Bedeutung einer Vorentscheidung i. S. des § 468 (433) A.O. hat, kann zweifelhaft sein. Wenn man den Steuervergleich aber unter dem Gesichtspunkt eines im voraus erklärten Verzichtes auf Rechtsmittel im Besteuerungsverfahren ansieht, so tritt die Wirkung des Verzichts doch noch nicht mit Abschluß des Vergleiches, sondern erst mit Erlaß des nachfolgenden Steuerbescheides ein, der die Steuer dem vorhergehenden Vergleich entsprechend festsetzt. Daraus geht hervor, daß ein Steuervergleich nicht eine Vorentscheidung i. S. des § 468 (433) A.O. bilden kann, weil die bindende Festsetzung der Steuer erst durch den Steuerbescheid ausgesprochen wird [6]).

Zwei Arten von Steuerbescheiden haben aber hinsichtlich der Bindung aus § 468 (433) A.O. insbesondere gegensätzliche Meinungen in Literatur und Rechtsprechung hervorgerufen, näm-

---

[1]) R.G. in St.W. 1925 Nr. 119, 506; R.F.H. in St.W. 1925, Nr. 211.
[2]) R.F.H. 16, 329 = St.W. 1925 Nr. 437. [3]) s. R.G.Str. 56, 394 u. 395.
[4]) R.F.H. 5, 221; 16, 322; R.G. vom 2. 12. 26 in St.W. 1927, 108.
[5]) R.F.H. 19, 355; 21, 17; R.G. in D.R. 1928, 352.
[6]) ebenso R.G. vom 5. Juni 1930 in J.W. 1931, S. 319; Kaufmann in J.W. 1931, S. 319.

lich die Schätzungsbescheide nach § 217 (210) A.O. und die Steuerbescheide bei Entstehung der Steuer ex delictu.

§ 217 (210) A.O. sieht in den Fällen, daß eine Steuer nicht einwandfrei festgestellt oder berechnet werden kann, die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vor. Die Schätzung ist eine im Besteuerungsverfahren unerläßliche Verfahrensart, um diejenigen Steuerpflichtigen zu erfassen, die keine Unterlagen zur Besteuerung erbringen. Sie ist im Gegensatz zur Feststellung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen eine zwar unsichere, aber doch nicht willkürliche Annahme der Besteuerungsgrundlagen auf Grund von Wahrscheinlichkeitserwägungen und ein erprobtes Hilfsmittel zur Erziehung der Steuerpflichtigen zur wahrheitsgemäßen Angabe der Besteuerungsgrundlagen. Die fiskalische Einstellung bei derartigen Schätzungen wird eine zu geringe Besteuerung meist ausschließen, so daß die Schätzung keinesfalls für den Steuerpflichtigen ein Ventil zur Steuerersparung bietet[1]). Das Bestehen des Steueranspruches ist in solchen Fällen unstreitig, streitig ist nur die Höhe des Anspruches. Gelangt nun das Strafgericht bei selbständiger Prüfung des Anspruches zu einem anderen Ergebnis als die Steuerbehörde, so erhebt sich die Streitfrage, ob es verpflichtet ist, den R.F.H. anzurufen oder ob es seine eigene Berechnung der Bestrafung zu Grunde legen kann. Jakobsohn [2]) vertritt die Auffassung, daß auch in diesem Falle der § 468 (433) A.O. Platz zu greifen habe, weil er ein Spezialgesetz sei, das den R.F.H. selbst dann noch tätig werden lasse, wenn die Finanzbehörden und -Gerichte bereits rechtskräftig entschieden hätten. Dieser Ansicht ist jedoch aus dem Grunde nicht zuzustimmen, weil eine Anrufung des R.F.H. gegen einen Schätzungsbescheid, von dem der Strafrichter abweichen will, hinsichtlich der Höhe des Steueranspruchs keinen Erfolg haben könnte. Denn wäre der R.F.H. im Besteuerungsverfahren angegangen worden, so hätte er „infolge der auf Rechtsirrtum beschränkten Natur der Rechtsbeschwerde“ [3]) nur über die Zulässigkeit der Schätzung, aber nicht über deren Höhe befinden können. Man muß es daher ablehnen, wenn der R.F.H. selbst in diesem Regelfall nicht über die Höhe des Steueranspruches entscheiden konnte, ihn im Falle des § 468 (433) A.O. darüber befinden zu lassen. Der Strafrichter hat also in diesem Falle die Freiheit, wenn er bei selbständiger Prüfung zu einer anderen Bemessung der Besteuerungsgrundlagen kommt, die für seine Entscheidung erheblich sein können, seine eigenen Feststellungen der Bestrafung zu Grunde zu legen[4]). Die

---

[1]) vergl. Becker, a. a. O. 7. Aufl. § 210.

[2]) Jakobsohn in J.W. 1921 S. 1592. [3]) R.F.H. 10, 283.

[4]) Dies ist heute die herrschende Meinung. Sie ist erstmalig vom R.F.H. in 10, 280 ausgesprochen worden. Nachdem der R.F.H. ständig diese Auffassung vertreten hat (vergl. R.F.H. 18, 111, in J.W. 23, 621; D.St.Bl. 25, 289; Z.f.Z. 1927, 106) hat das R.G. seine frühere gegenteilige Meinung in D.St.Z. 1922, 728, der sich auch Mannheim angeschlossen hatte (a. a. O.

Höhe der Bestrafung hängt ja auch in diesem Falle gem. § 396 (359) A.O. Abs. 1 nicht von der Höhe der Verkürzung ab, da eine solche nicht festgestellt, sondern nur geschätzt ist [1]).

Aber für die Frage, ob ein Steueranspruch überhaupt entstanden ist, ist auch ein Schätzungsbescheid für das Strafgericht bindend [2]). Eine Freisprechung kann beim Vorliegen eines Schätzungsbescheides nicht damit begründet werden, daß objektiv ein Steueranspruch nicht entstanden sei.

Zu Zweifeln hat auch die Frage Anlaß gegeben, ob das Strafgericht an die Entscheidungen der Steuerbehörden gebunden sein soll, wenn die Steuerschuld auf die Tatsache der Hinterziehung gegründet wird. Das Zollrecht und die Verbrauchssteuergesetze sehen in ihrem materiellen Strafrecht Vermutungstatbestände vor, bei deren unwiderlegtem Vorliegen der Täter, ohne daß es des Nachweises der Schuld bedarf, wegen Hinterziehung bestraft wird [3]). Unter diesen Vermutungstatbeständen finden sich auch einige Fälle, in denen der Täter wegen Steuer- oder Zollhinterziehung bestraft werden kann, ohne daß nach den allgemeinen Besteuerungsvorschriften eine Steuerschuld begründet wäre, so z. B. in den §§ 58, 59 des Tabaksteuergesetzes vom 12. 9. 1919 (R.G.Bl. S. 1667), § 136 V.Z.G. Man hat in diesen Fällen von einer Steuerschuld ex delictu gesprochen. Das R.G. [4]) nimmt für diese Fälle eine „fingierte Steuerschuld" an, die rechtlich überhaupt nicht entstanden sei, sondern nur der Feststellung der Hinterziehung unterstellt werde. Die Rechtsprechung des R.F.H. hat aber in diesen Fällen das Entstehen einer persönlichen Steuerschuld des Täters angenommen, die sich auf die Tatsache der Hinterziehung gründet [5]). „Wenn es das Gesetz mit der Beitreibung der Steuer so ernst genommen hat, daß es jeden, der auch nur einer Überwachungsvorschrift zuwiderhandelt, als Hinterzieher der Steuer ansieht, so hat es damit auch zu erkennen gegeben, daß es den Täter auch persönlich für die Steuer in Anspruch nimmt, mag es darüber hinaus auch noch strafrechtliche oder finanzpolitische Folgen an die Hinterziehung knüpfen. In erster Linie folgt jedenfalls aus der gesetzlichen Behandlung des Täters als Hinterzieher der Steuer mit Notwendigkeit seine gesetzliche Verpflichtung, die hinterzogene Steuer gewissermaßen hervorzuziehen d. h. sie zu entrichten. Es schafft also die vorsätzliche Hinterziehung der Steuer den Entstehungs-

---

S. 178), aufgegeben und sich dem R.F.H. angeschlossen (vergl. R.G.Str. 58, 195; 59, 258). Ebenso Jahn in D.J.Z. 22, 705: Schmauser in Allg.St.R. V. S. 982 und in Z.f.Z. 23, 35.

[1]) vergl. Nieberl A.O. S. 481.

[2]) R.F.H. 10, 284; R.G.St. 59, 261; R.G. in D.R. 1928 S. 352; Jahn in J.W. 22 S. 705 Nr. 9. R.G.Str. 63, 65.

[3]) Die Vermutung kann von dem Beschuldigten widerlegt werden. V.Z.G. § 137 Abs. 2 und die Verbrauchssteuergesetze sehen dies vor. Es tritt dann aber Bestrafung wegen Ordnungswidrigkeit oder Steuergefährdung ein.

[4]) s. R.G.Str. 57, 213. [5]) R.F.H. 12, 105; 13,63.

grund für eine persönliche Steuerschuld des Täters“ [1]) Dieser Steueranspruch ist vom gewöhnlichen Steueranspruch gegen den Einbringer einer Ware, Hersteller, Lagerhalter oder Händler von steuerpflichtigen Erzeugnissen nur dadurch verschieden, daß er in dem Katalog der Steueransprüche im Gesetz nicht besonders normiert ist. Das Gesetz hat aber auch denjenigen als Steuerschuldner fassen wollen, der unter Umgehung der Sicherungsvorschriften in der Absicht, den Staat um die Abgabe zu schmälern, einen Tatbestand verwirklicht, der unter normalen Umständen die Steuer zur Entstehung bringt. An dem Beispiele des Diebes, der aus einer Zigarrenfabrik Zigarren stiehlt und sie weiter veräußert, ist dies am augenfälligsten. Warum sollte dieser besser gestellt sein, als der persönliche Steuerschuldner beim Überführen der Ware in den freien Verkehr? Daraus geht hervor, daß auch in diesen Fällen ein persönlicher Steueranspruch entsteht, von dem die Bestrafung abhängt. Die Ansicht des R.G. [2]), daß erst das Delikt den Steueranspruch schaffe und deshalb die Bestrafung nicht von dem Bestehen eines Steueranspruches abhänge, führt es dazu, deshalb eine Bindung aus § 468 (433) in diesen Fällen zu verneinen. Wie aber schon ausgeführt worden ist, schafft die Entstehung des Steueranspruches bei Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Gesetz die Steuer knüpft, erst die Möglichkeit, daß bei vorsätzlicher Hinterziehung dieses Anspruches eine Bestrafung eintritt. Die Täter einer Steuerhinterziehung in den Fällen der Vermutungstatbestände sind nun nicht als Steuerschuldner nach den materiellen Besteuerungsvorschriften vorgesehen, weil diese Fälle Ausnahmefälle sind. Sie gehören doch aber auch zu den Personen, welche die Verwirklichung des Steuertatbestandes herbeiführen, wenn auch auf verbotenem Wege. Daher ist die Entstehung der Steuerschuld bei den Fällen ex delictu ebenso wie bei der normalen Entstehung der Steuerschuld die Voraussetzung für eine Bestrafung. Aus diesem Grunde hängt die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung von dem Bestehen des Steueranspruches ab, und das Strafgericht muß aus § 468 (433) A.O. gebunden sein, wenn die Steuerbehörden rechtskräftig Bestehen und Höhe der Steuer festgestellt haben [3]).

R.G. und R.F.H. stehen sich aber in dieser Frage gegenüber, und auch in der Literatur herrscht darüber keine Einigkeit. Dem R.G.haben sich Becker [4]), Cattien [5]), Lelewer [6]), Lottner [7]) und Neumann [8]) angeschlossen. Der gegenteiligen Ansicht des R.F.H. folgen Arlt [9] und Pünder [10]).

---

[1]) R.F.H. 12, 107. [2]) R.G.Str. 57, 213; 62, 101.
[3]) Ebenso R.F.H. 12, 105; 13, 63.
[4]) Becker, a. a. O. 5. Aufl. Anm. 3 b zu § 433 A.O
[5]) Cattien, a. a. O. Anm. VII zu § 433 A.O.
[6]) Lelewer, a. a. O. S. 24. [7]) Lottner in Z.f.Z. 1923 S. 107.
[8]) Neumann, a. a. O. S. 46. [9]) Arlt in D.St.Bl. 1923 S. 376.
[10]) Pünder bei Mrozek, Anm. 3 zu § 433.

Auf die Begründung, die Lottner [1]) für seinen Standpunkt gibt, muß noch näher eingegangen werden, weil sie noch ein weiteres Problem in dieser Frage aufrollt. Lottner lehnt die Bindung des § 468 (433) A.O. in diesen Fällen deshalb ab, weil die Steuerbehörden hier nicht allein den äußeren Tatbestand, sondern hauptsächlich die subjektive Seite des Tatbestandes für die Entstehung der Steuerschuld zu beurteilen hätten und dieses Recht ausschließlich dem Strafgericht zustehe. Lottner ist dabei aber der Fehler unterlaufen, daß er sagt: „Die Steuerschuld hängt davon ab, ob der Täter wegen Hinterziehung bestraft wird." Nicht die vom Strafgericht getroffene Feststellung der Hinterziehung bringt die Steuerschuld zur Entstehung, sondern die Tatsache, daß auf verbotenem Wege, nämlich durch Hinterziehung, der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Steuer knüpft! Die A.O., das V.Z.G. und die Verbrauchssteuergesetze enthalten keine Vorschrift, die die Festsetzung dieser Steuerschuld von der Tatsache der Bestrafung wegen Hinterziehung abhängig machen. Andererseits besteht auch keine Vorschrift, die die Steuerbehörden bei der Festsetzung der Steuerschuld an die Entscheidungen der Strafgerichte binden.

Wie aber einige neuere Entscheidungen des O.L.G. Dresden [2]) zeigen, mehren sich in letzter Zeit die Fälle, daß die Steuerbehörden die Entscheidungen der Strafgerichte abwarten und dann danach das Besteuerungsverfahren bei diesen Fällen der Besteuerung ex delictu durchführen. Die Entscheidungen des O.L.G. Dresden kommen zu dem Schluß, daß eine Bindung des Strafrichters in diesen Fällen aus § 468 (433) A.O. nicht eintrete, wenn die Steuerbehörden erklärt hätten, sie wollten erst das Strafverfahren abwarten.

Das Verfahren leidet hier an einem Fehler. Wie vorher schon festgestellt worden ist, ist auch über die Besteuerung bei Entstehen des Steueranspruches ex delictu im Wege des Besteuerungsverfahrens zu entscheiden, und die Bestrafung hängt von der Entstehung des Steueranspruches ab. Wenn diese beiden Voraussetzungen vorliegen, so hat das Strafgericht das Strafverfahren auszusetzen, bis über den Steueranspruch rechtskräftig entschieden ist. Die Annahme, daß die Erklärung der Steuerbehörde, erst das Strafverfahren abzuwarten, das Gericht von der Aussetzung des Verfahrens entbinden könne, geht fehl; denn eine Erklärung einer Verwaltungsbehörde kann das Gericht nicht von einer gesetzlichen Pflicht entbinden [3]). Die Vorentscheidung der Steuerbehörde ist eine Voraussetzung für das Strafurteil [4]). Der

[1]) Lottner in Z.f.Z. 1923 S. 110.

[2]) Urteil des O.L.G. Dresden v. 24. Mai 1932 in J.W. 32 S. 2102 und Urteil vom 15. März 1932 in J.W. 1932 S. 1476—78.

[3]) vergl. Urt. des O.L.G. Königsberg in L.Z. 1928 S. 358.

[4]) Polke in J.W. 22 S. 1572 und Klee in J.W. 22 S. 911 sehen in der Vorentscheidung der Steuerbehörden eine Voraussetzung für das strafgerichtliche Urteil und fordern deshalb stets eine Vorentscheidung. Vergl. die Ausführungen S. 53 ff. dieser Schrift.

Weg beim Vorliegen eines unwiderlegten Vermutungstatbestandes kann daher nur folgender sein: Die Steuerbehörden haben den Steueranspruch festzusetzen. Die Strafgerichte sind in dem gerichtlichen Verfahren wegen Hinterziehung bei Vorliegen eines Vermutungstatbestandes an die objektiven Feststellungen über Art und Höhe des Steueranspruches in den rechtskräftigen Entscheidungen der Steuerbehörden gebunden. Das Recht, in subjektiver Hinsicht das Vorliegen der Hinterziehung festzustellen, behält das Gericht [1]). Stellt das Gericht den Vorsatz der Hinterziehung fest, so befinden sich die Entscheidung der Steuerbehörde und des Strafgerichtes in Einklang. Verneint das Gericht den Vorsatz der Hinterziehung, so kommt es zu einer Bestrafung wegen Ordnungswidrigkeit und ist sodann, wie bereits ausgeführt wurde, nicht gebunden [2]). Ein Nachteil kann daraus nicht entstehen; denn die Steuerbehörden sind für die Entscheidungen im Besteuerungsverfahren nicht an die Entscheidungen des Gerichtes gebunden. Halten sie aber den Vermutungstatbestand für widerlegt, nachdem das Strafverfahren durchgeführt ist, so können sie jederzeit ihre Entscheidungen gem. § 94 Abs. 1 Ziff. 1 (§ 76 Abs. 1 Ziff. 1) A.O. zurücknehmen. Implicite besteht dann sogar diese Pflicht für sie; denn dies ist gerade der Sinn des § 94 Abs. 1 A.O., veränderten Verhältnissen Rechnung tragen zu können.

Die Frage, wann die für eine Bindung aus § 468 (433) A.O. für maßgeblich erklärten Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte im Sinne des § 468 (433) A.O. als rechtskräftig anzusehen sind, ist nach zwei Seiten hin zu prüfen: nämlich nach dem Eintritt der formellen und materiellen Rechtskraft. Die Definitionen der formellen und materiellen Rechtskraft sind je nach dem Rechtsgebiete, das bei der Untersuchung des Begriffes besonders berücksichtigt ist, verschieden [3]). Ich schließe mich hier der von Kühn [4]) unter eingehender Begründung gerade für Steuersachen gegebenenen Definition an. Danach ist unter formeller Rechtskraft zu verstehen: „die gegenüber bestimmten Personen (den Rechtsmittelberechtigten) bestehende Unanfechtbarkeit einer finanzbehördlichen Verfügung i. S. der A.O. durch ordentliche Rechtsbehelfe“ [5]) unter materieller Rechtskraft „die sich in Beziehung auf bestimmte Personen äußernde, nicht lediglich auf den Ablauf von Ausschluß- und Verjährungsfristen beruhende Unabänderlichkeit einer finanzbehördlichen Verfügung

---

[1]) vergl. O.L.G. Dresden in J.W. 1928 S. 973. [2]) Siehe Seite 21.
[3]) vergl. z. B. Wach, a. a. O.; Stein, a. a. O. S. 90; Schmidt a. a. O.; Heim, a. a. O. S. 68, 78, 102, 109, Kuttner a. a. O. S. 77, 195; Schanze a. a. O. Zeitschrift für die ges. Strafrechtswissenschaft Bd. 4 S. 451, 458: Otto Mayer, Arch. f. öff. Recht Bd. 21, S. 29 ff.; Loening, Verw. Archiv Bd. 7 S. 87; Fleiner, a. a. O. 6 u. 7. Aufl. S. 186 ff.; Herrnritt a. a. O. S. 461; Kormann, System S. 365, 67; v. Myrbach-Rheinfeld a. a. O. S. 461: Becker A.O. 5. Aufl. Vorbem. 1 vor § 217 A.O.; Ball, Einführung S. 152.
[4]) Kühn, a. a. O. S. 4 ff. u. 15 ff. [5]) Kühn, a. a. O. S. 4.

i. S. der A.O. gegenüber anderen Verfügungen (Verwaltungsakten und Akten der Justiz) außerhalb des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens, sei es, daß diese von der Behörde, die die erste (materiell rechtskräftige) Verfügung erlassen hat, oder von anderen Behörden ausgehen können" [1]).

Erfordernis für eine Bindung aus § 468 (433) A.O. ist deshalb, daß die bindende Entscheidung der Steuerbehörde mit ordentlichen Rechtsmitteln nicht mehr angefochten werden kann, sei es durch Ablauf der Rechtsmittelfrist, ohne daß ein solches eingelegt worden ist, oder durch zulässige Zurücknahme nach erfolgter Einlegung, durch Verzicht auf das Rechtsmittel oder durch sonstige Erledigung. Ist ein Rechtsmittel nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingelegt, so wird man den Eintritt der Rechtskraft noch nicht ohne weiteres annehmen können, da immerhin die Gewährung von Nachsicht noch möglich ist (§§ 86, 87 (68, 69) A.O. [2]). Ob man allerdings soweit gehen kann, dem Gericht zur Pflicht zu machen, bei den Finanzbehörden nachzufragen, ob solch ein Fall vorliegt, ist sehr zweifelhaft.

Im Gegensatz zur formellen Rechtskraft, die das Ende der Möglichkeit feststellt, die Änderung einer Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zu erwirken, gibt die materielle Rechtskraft den Zeitpunkt an, wann weitere Nachprüfungen und Änderungen einer Entscheidung überhaupt ausgeschlossen sind. Der Eintritt dieser materiellen Rechtskraft einer Entscheidung ist ebenfalls Voraussetzung für die Bindung aus § 468 (433) A.O. Deshalb wird man als rechtskräftig eine Entscheidung der Finanzbehörden erst dann ansehen können, wenn die auf Grund des § 224 (213) A.O. angeordneten weiteren Ermittelungen des F.A. und das dort vorgesehene Nachprüfungs- und Berichtigungsverfahren abgeschlossen ist [3]). Die Rechtskraft gilt sodann als hinausgeschoben, wenn auf Grund des § 222 Abs. 1 (212 Abs. 2) A.O. neue Tatsachen oder Beweismittel eine höhere Steuerveranlagung rechtfertigen, und eine neue Veranlagung zu erwarten steht.

Zu beachten ist weiter, daß die Entscheidung Rechtskraftwirkung gegenüber derjenigen Person haben muß, gegen die das gerichtliche Strafverfahren gerichtet ist. In einem Verfahren gegen den Anstifter zur Steuerhinterziehung, den Gehilfen und Begünstiger ist daher die gegen den Täter ergangene Entscheidung der Steuerbehörden und Finanzgerichte für das Strafgericht nicht bindend. Für diese Auffassung spricht auch § 468 (433) Abs. 3 A.O., da „eine Berichtigung der Steuerfestsetzung nach der vom R.F.H. getroffenen Entscheidung nur in Frage kommen kann, wenn diese Entscheidung gegenüber dem Steuerpflichtigen, gegen den eine Steuer festgesetzt worden ist, auch

---

[1]) Kühn, a. a. O. S. 15. [2]) vergl. R.G.Str. 58, 139.
[3]) R.F.H. vom 28. 11. 22. V C 6/22 bei Sörgel 1922 S. 45 des Steuerrechtes, Ziff. 10.

zu erlassen ist" [1]). Wenn Becker [2]) in den Fällen, in denen ein Steuerbescheid gegen mehrere Personen als Gesamtschuldner ergangen ist, diesen nicht als Grundlage einer Bindung nach § 468 (433) A.O. genügen läßt, so entspricht dies nicht dem Wesen der Rechtskraft; denn die Gesamtschuldner gehören einerseits zu den Rechtsmittelberechtigten, die gegen die Entscheidung vorgehen können, andererseits schafft eine rechtskräftige Entscheidung auch zwischen Steuerbehörde und den Gesamtschuldnern feste Verhältnisse.

Indessen zeigt sich auch gerade wieder in der Beschränkung der Bindung des Richters auf die Fälle, daß gegen den Angeklagten eine rechtskräftige Entscheidung vorliegen muß, ein Mangel der knappen Formulierung des Gesetzes, der den Grundgedanken und Zweck des Rechtsinstitutes nicht voll zur Wirkung kommen läßt. Nach dem geltenden Recht muß der Strafrichter in dem Verfahren gegen den Anstifter, Gehilfen und Begünstiger frei sein [3]). Wenn Jahn [4]) annimmt, daß gegen den Anstifter auch die Entscheidung gegen den Täter bindend sein müsse, wenn der Täter nicht zum eigenen, sondern zum Vorteil des Anstifters gehandelt hat, so läßt sich dies aus § 468 (433) A.O. noch nicht rechtfertigen. Man wird selbst noch nicht einmal aus dem Grundsatz der Akzessorietät zwischen Tat, Anstiftung und Teilnahme annehmen können, daß der Strafrichter in dem Verfahren gegen den Anstifter und Gehilfen an die objektiven Feststellungen der Steuerbehörden gegen den Täter gebunden ist. So können trotz des strengen Formalismus des Steuerstrafrechts, das die Höhe der Strafe gegen den Anstifter und Gehilfen nach den §§ 391 (355) A.O., § 48 St.G.B. §§ 398 (361) der Strafe gegen den Täter gleichsetzt, die verschiedensten Entscheidungen ergehen. Bei Zöllen und Verbrauchssteuern, bei denen noch immer die Strafe in einem Vielfachen der hinterzogenen Steuer besteht, kann sich dies besonders stark auswirken.

Am Ende dieses Kapitels, in dem die Voraussetzungen einer Bindung aus § 468 (433) A.O. bewußt nach dem Gedankengange besprochen worden sind, den der Strafrichter bei Durchführung eines Steuerstrafverfahrens anzustellen hat, seien diese nochmals kurz nach den Leitgedanken zusammengefaßt:

a) Liegt eine Steuer der Verkürzung zu Grunde, auf die die A.O. unmittelbar oder mittelbar Anwendung findet?
b) Steht ein Delikt zur Untersuchung, bei dem eine Bindung nach § 468 (433) A.O. einzutreten hat?
c) Liegt eine Vorentscheidung vor, aus der eine Bindung einzutreten vermag?

---

[1]) R.G.Str. 56, 397; R.F.H. 15, 199; Cattien, a. a. O. S. 339.
[2]) Becker, a. a. O. 7. Aufl. Anm. 4 zu § 433 A.O.
[3]) vergl. R.G.Str. 58, 40; 58, 41; 58, 44.
[4]) Jahn in D.J.Z. 22 S. 704 Nr. 7.

d) Ist diese Entscheidung rechtskräftig?

Die letzte Frage hat erhöhte Bedeutung für den Strafrichter, weil sich nach ihrer Beantwortung auch die Aussetzung bezw. Durchführung des Strafverfahrens richtet.

### III. Die rechtliche Natur der Bindung und ihre Bedeutung für den Umfang und die Grenzen der Bindung.

Wenn schon die Voraussetzungen für den Eintritt der Bindung im § 468 (433) A.O. im Gesetzestext sehr unklar gefaßt sind, so ist über den Umfang der Bindung aus dem Gesetze selbst noch weniger zu entnehmen. Um den Umfang und die Grenzen der Bindung zu bestimmen, ist es daher nötig, die rechtliche Natur des § 468 (433) A.O. einer Untersuchung zu unterziehen. Die Grenzen der Bindung lassen sich jedoch nur aus den theoretischen Grundlagen der Bindung von Justiz und Verwaltung festlegen, weshalb in diesem Zusammenhange auf den Ursprung, den Zweck und die Bedeutung der gegenseitigen Bindungen von rechtsprechender und vollziehender Staatsgewalt zurückgegriffen werden muß.

a) Man muß sich daher zunächst einmal vor Augen halten, daß im § 468 (433) A.O. ein Probelm gesetzlich zum Ausdruck gekommen ist, das unter das überaus wichtige und bedeutungsvolle Institut der Rechtskraft der Staatsakte fällt. Der Streit der Theorien über den Begriff der Rechtskraft ist, wie ich im vorigen Kapitel bereits angedeutet hatte, groß. Doch auf die Formulierung der einzelnen Definitionen des Institutes der Rechtskraft kommt es für die folgende Betrachtung nicht an, sondern wichtig ist nur die Feststellung, daß mit Rechtskraft ausgestattete Staatsakte gegenüber anderen Saats- und Verwaltungsakten derselben oder anderer Behörden gewisse Reflex- oder Nebenwirkungen ausüben, die sich darin äußern, daß bei einer späteren Entscheidung auf Grund gesetzlicher Anordnungen die entscheidende Behörde an den Inhalt jenes rechtskräftigen Staatsaktes gebunden ist. Sie hat ohne eigene Nachprüfung der Richtigkeit jener Entscheidung durch sie getroffene Feststellungen für die eigene Entscheidung als gegeben hinzunehmen. Will man den Grund und die Berechtigung einer solchen Bindung feststellen, so muß man sich vergegenwärtigen, daß die Staatsgewalt ursprünglich einheitlich war und grundsätzlich unteilbar ist [1]) .Erst die Entwicklung des Staatswesens hat im Laufe der Zeit infolge der Universalität der Zwecke und der Fülle der dem Staate zufallenden Aufgaben zu einer Teilung der Staatsgewalt in bestimmte Funktionen geführt. Nach herrschender Auffassung ist „der Staat die höchste Organisation des menschlichen Gemeinschaftslebens, der die von jeder höheren irdischen Gewalt unabhängige Herrschaft über Land und Leute, Staatsgebiet und Staatsangehörige, aus-

---

[1]) s. Neuwiem, Deutsches Verwaltungsrecht 1930 S. 14.

übt“[1]). Da der Staat aber bei Ausübung dieser Herrschaft infolge der Ausdehnung seines Gebietes und der großen Anzahl seiner Mitglieder nicht durch die Gesamtheit seiner Mitglieder handeln kann, muß er sich zur Erfüllung seiner Aufgaben und der Betätigung eines juristisch bedeutsamen Willens der Hilfe von physischen Willensträgern, d. h. von Menschen bedienen, denen er die Fähigkeit beigelegt hat, für und gegen ihn mit rechtlicher Wirksamkeit zu handeln. Diese mit Berechtigung, rechtlich für und gegen den Staat wirksam zu handeln, ausgestatteten Mitglieder hat die Staatsrechtslehre nach dem Vorbilde der natürlichen Organe nach Gierke [2]) als Staatsorgane bezeichnet. Die Tätigkeit dieser Organe äußert sich nach zwei Richtungen, auf der einen Seite, indem sie Normen schaffen, nach denen der Staat seine Aufgaben erfüllen soll, auf der anderen Seite in der Vollziehung dieser Aufgaben. Bereits im Altertum teilte man daher die Tätigkeiten des Staates in drei Gruppen ein. Aristoteles ist als Begründer dieser Lehre von der Trennung der Gewalten, die die theoretischen Voraussetzungen für den Rechtsstaat geschaffen hat, anzusehen. Er bezeichnet die drei Gewalten als *τὸ βουλευόμενον περὶ τῶν κοινῶν, τὸ δίκαζον* und *τὸ περὶ τᾶς ἄρχας* und meinte damit die Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung [3]). Später kam Locke in metaphysischer Betrachtung der Funktionen des Staates zu einer Zweiteilung [4]). Etwa 60 Jahre später stellte Montesquieu (1748) in seinem berühmten Buche „Esprit des lois“ [5]) bei einer politischen und rechtsphilosophischen Betrachtung der Staatsverhältnisse Englands fest, daß es in einem gut und richtig geleiteten Staate drei Gewalten geben müsse, die gesetzgebende, rechtsprechende und vollziehende Gewalt [6]). In der Neuzeit hat diese „von diesen Staatsrechtsphilosophen begründete Doktrin von der séparation des pouvoirs (des puissances) eine überragende staatsrechtspraktische Gestaltungskraft entwickelt“ [7]). Das Montesquieusche System wurde aber nirgendwo rein und restlos verwirklicht, sondern erfuhr überall Abweichungen und Durchbrechungen und wurde nur im Grundprinzip durchgeführt. Ein alter Streit herrscht darüber, ob die drei Gewalten einander gleichzustellen sind oder ob eine den Vorrang haben soll. Montesquieu stellte sie alle drei gleich. Diese Gleichstellung hat sich aber als undurchführbar erwiesen. Nach den bestehenden Staatsrechtsverhältnissen wird man stets und

---

1) Bornhak, Preuß. Staatsrecht 1. Bd. S. 64.

2) s. Gierke, Genossenschaftstheorie S. 614 ff., Schmollers Jahrbuch 1882; Deutsches Privatrecht I S. 497 ff.

3) Ausgeführt in Aristoteles *Ἀθηναίων πολιτεία* und der *Πολιτικά*.

4) Ausgeführt in „Two treatises ou gouvernement“ (1689).

5) s. Montesquieu, Esprit des lois (1748) livre XI, cap. VI.

6) Andererseits ist von der Staatsrechtslehre eine Gliederung nach Tätigkeitsgebieten neben der nach Staatsfunktionen aufgestellt worden: Auswärtige Angelegenheiten, Innere Verwaltung, Finanzen, Justiz und Kriegswesen.

7) Giese, Deutsches Staatsrecht. S. 32.

überall einen Vorrang der gesetzgebenden Gewalt gegenüber der richterlichen und vollziehenden annehmen müssen. Dies geht schon daraus hervor, daß die gesetzgebende Gewalt nicht nur das allgemeine Gesetz für künftige Akte der Justiz und Verwaltung setzt, sondern selbst vollzogene Akte der Justiz und Verwaltung durch Ausnahmegesetz abgeändert und aufgehoben werden können [1]).

Dieser Gegensaz von Gesetzgebung einerseits und Rechtsprechung und Verwaltung andererseits ist auch von Bedeutung für die Bindungen der Staatsgewalten. Bindungen in dem Sinne, daß die eine Staatsgewalt bei einer Entscheidung die durch rechtskräftigen Staatsakt der anderen Staatsgewalt getroffenen Fesstellungen als gegeben hinzunehmen hat, kommen nur zwischen Rechtsprechung und Verwaltung vor. Zwischen Gesetzgebung und Rechtsprechung und Verwaltung als Gesetzesvollziehung besteht nur eine Bindung in dem Sinne, daß sich Rechtsprechung und Verwaltung im Rahmen der von der Rechtssetzung festgelegten Normen zu halten haben. Diese Beziehung zwischen Gesetzgebung und Vollziehung bezeichnet die Staatsrechtslehre als Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, das wichtigste Prinzip des heutigen Rechtsstaates [2]). Die Bindungen zwischen Justiz und Verwaltung gelten aber nicht so allgemein, daß die Justiz alle rechtskräftigen Akte der Verwaltung und die Verwaltung alle rechtskräftigen Akte der Justiz als gegebene Feststellungen für ihre weiteren Entscheidungen hinzunehmen hätten, sondern nur dort, wo sie das Gesetz vorschreibt. Das Gesetz schreibt sie aber dort vor, wo sie die Einheitlichkeit der Gesetzesvollziehung fordert.

Im heutigen Staate erfolgt die Gesetzesvollziehung durch zwei Organe: die Justiz und die Verwaltung. Beide sind der Gesetzgebung nachgeordnet und haben je nach ihrer Bestimmung die durch den Staat gesetzten Aufgaben durch ihre Organe zu verwirklichen. Innerhalb der Gesamtaufgaben des Staates haben sie dementsprechend einen Zuständigkeitsbereich erhalten. „Der Unterschied der Gesetzesvollziehung durch die Justiz und durch die Verwaltung ist im letzten Grunde ein formaler, bedingt einerseits durch den Charakter der zu vollziehenden Normen, andererseits durch die Technik der Vollziehungstätigkeit selbst, die den von einander verschiedenen Aufgaben der Justiz und Verwaltung entspricht“ [3]). Aufgabe der Justiz ist die Vollziehung der Privat- und Strafrechtsnormen zum Zwecke der Verwirklichung von privatrechtlichen Ansprüchen einzelner Personen und des sogenannten Strafanspruches des Staates. § 13 G.V.G. bestimmt die Zuständigkeit der Justiz folgendermaßen: „Vor die ordentlichen

---

1) s. auch Neuwiem a. a. O. S. 16, Jellinek, a. a. O. S. 9, a. M. Herrnritt, a. a. O. S. 5 Anm. 10.

2) Giese, a. a. O. S. 38.

3) Herrnritt, a. a. O. S. 6 u. 7.

Gerichte gehören alle bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten und Strafsachen, für welche nicht entweder die Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichte begründet ist oder reichsgesetzlich besondere Gerichte bestellt oder zugelassen sind." Die Aufgabe der Verwaltung bildet dagegen die Vollziehung der Verwaltungsnormen zwecks Verwirklichung der verschiedenartigen Aufgaben des verwaltenden Subjektes, insbesondere des Staates selbst [1]). Diese Zuteilung eines bestimmten Zuständigkeitsbereiches für die die Gesetze vollziehenden Organe des Staates hat zunächst einmal zur Folge, daß Kompetenzüberschreitungen unzulässig und „daß die Staatsakte der Justiz nicht für die Verwaltung, und die der Verwaltung nicht für die Justiz verbindlich sind" [2]). Jedes Ressort hat daher vor der Sachentscheidung die Entscheidung seiner Zuständigkeit zu treffen. Innerhalb seines Kompetenzbereiches darf sich jede Gewalt voll auswirken, aber keine Gewalt darf in das Kompetenzgebiet der anderen eindringen.

Allerdings bestehen von diesem Grundsatz auch Ausnahmen, teils scheinbar, teils wirklich. Die wirklichen Ausnahmen können durch geschriebenen oder gewohnheitsrechtlichen Sonderrechtssatz bestehen, wie z. B. die §§ 413, 419 St.P.O. und 447 (412) A.O. oder beim Vorliegen eines Notstandes. Eine scheinbare Ausnahme der Kompetenzüberschreitung ist es aber nur, wenn durch die Verwaltung Vorfragen aus dem Gebiete der Rechtsprechung oder umgekehrt bei der Rechtsprechung Vorfragen aus dem Gebiete der Verwaltung incidenter entschieden werden. Nach § 148 Z.P.O. ist unter einer solchen Vorfrage die Rechtsfrage über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses zu verstehen, von dem die Entscheidung ganz oder zum Teil abhängt. In Wirklichkeit erhält nämlich durch den Akt der Justiz oder Verwaltung nicht die Vorfrage Rechtskraft und wird für das Rechtsverhältnis bindend, sondern die Vorfrage ist nur ein Element der getroffenen Vorabscheidung, die an der Rechtskraft der Hauptsache nicht teilnimmt und bei einer späteren Entscheidung der zuständigen Behörde nochmals geprüft und gegenteilig entschieden werden kann. Die Stellungnahme stellt daher mangels der Rechtskraft nur einen scheinbaren Eingriff in den anderen Kompetenzbereich dar. Als Beispiele hierfür seien § 204 A.O. und § 262 St.P.O. genannt. Der Grund dafür, daß Vorfragen auch von den zur Entscheidung der Hauptsache zuständigen Stellen entschieden werden können, liegt in der Forderung, ein einheitliches Streitverhältnis nach Möglichkeit nicht zu zerreißen und

---

1) Eine gesetzliche Definition der Verwaltung gibt es nicht. Die von der Wissenschaft gegebene Definition ist nur negativ, indem sie sagt: „Verwaltung ist alles, was nicht Rechtsprechung und Gesetzgebung ist". Vergl. Hatschek, a. a. O. S. 5.

2) Hatschek, a. a. O. S. 24.

die Entscheidung in der Hauptsache so schnell als möglich herbeizuführen [1]).

Die andere Folge aus der Zuständigkeitsteilung von Justiz und Verwaltung, daß „nämlich die Staatsakte der Justiz nicht für die Verwaltung und die der Verwaltung nicht für die Justiz verbindlich sind", hat im geltenden Recht in den § 7 Abs. 1 L.V.G. und in dem inzwischen durch das Polizeiverwaltungsgesetz vom 1. Juni 1931 ersetzten § 127 Abs. 5 L.V.G. [2]) grundsätzliche Anerkennung gefunden. § 7 Abs. 1 L.V.G. lautet: „Die Entscheidungen (der Verwaltungsgerichte nämlich) ergehen unbeschadet aller privatrechtlichen Verhältnisse". § 127 Abs. 5 L.V.G. lautete: „Die Entscheidung (gemeint ist die Entscheidung auf Klage gegen eine in der Beschwerdeinstanz aufrechterhaltene Polizeiverfügung) ist endgültig, unbeschadet aller privatrechtlichen Verhältnisse." Es besteht also grundsätzlich zwischen Justiz und Verwaltung keine Bindung aus den rechtskräftigen Entscheidungen des anderen Ressorts.

b) In denjenigen Fällen aber, in denen kein einheitliches Streitverhältnis vorliegt, sondern der Ausgang wesentlich auch von Tatsachen und Feststellungen abhängt, die zur Zuständigkeit des anderen Ressorts gehören, hat die Zuständigkeitsteilung zusammen mit der Forderung, daß die vollziehende Staatsgewalt einheitlich sein soll, zu den Bindungen der Ressorts geführt. In der Rechtslehre sind diese Bindungen unter dem Namen der Tatbestands- und Feststellungswirkung bekannt. Man kann diese Fälle der Bindungen auch als Ausnahmen von dem wichtigen Grundsatz, daß die Akte der einen Staatsgewalt nicht für die andere verbindlich sind, bezeichnen. Die Gründe für die Berechtigung solcher Bindungen liegen aber weniger in der Forderung des „alle bindenden Staatsbefehles" [3]) als in der Gefahr der verschiedenen Entscheidung eines einheitlichen Tatbestandes durch verschiedene Staatsbehörden, wodurch der Grundsatz der Einheitlichkeit der Gesetzesvollziehung durchbrochen würde [4]). Die Frage, wann solche Bindungen vom Gesetzgeber angeordnet werden, ist dahin zu beantworten, daß oft neben dem Vorliegen eines einheitlichen Tatbestandes, über den Justiz wie Verwaltung Entscheidungen zu treffen haben, Zweckmäßigkeitsgründe den Ausschlag geben, weil in dem spezifischen Falle dem einen Ressort die zur Beurteilung des Tatbestandes nötigen Fachkenntnisse des anderen Ressorts fehlen. Die Bindungen sind indessen nicht beliebig und nur für solche Fälle vorgesehen. Sie sind nur dort zu beachten, wie ich bereits angedeutet hatte, wo sie das Gesetz zwingend vorschreibt. Geht man die Gesetze auf solche

---

[1]) vergl. Fleiner, a. a. O. S. 22; Hatschek, a. a. O. S. 15; R.G. in J.W. 1898 S. 406 = Stölzel, a. a. O. 36.

[2]) Jetzt gilt § 52 P.V.G., der das gleiche Prinzip zum Ausdruck bringt.

[3]) s. Laband, Staatsrecht 3. Bd. (1913) S. 375, 376.

[4]) vergl. auch O.V.G. 32 S. 290.

Bindungen durch, so findet man zwei in ihrer Wirkung verschiedene Arten der Bindungen von Justiz und Verwaltung.

Als Tatbestandswirkung bezeichnet man die Bindung des einen Ressorts an die bloße Tatsache, daß ein Akt des anderen Ressorts ergangen ist, der für die eigene Entscheidung erheblich ist. Der Akt der anderen Gewalt muß Tatbestandsmerkmal für die eigene Entscheidung werden. Solche Tatbestandswirkungen finden sich im St.G.B. (§§ 172, 238), B.G.B. (§ 1635) und Z.P.O. (§ 717 Abs. 2). Als Beispiel aus dem Verwaltungsrecht sei angeführt, daß die Verurteilung zu Zuchthausstrafe oder zum Verluste der bürgerlichen Ehrenrechte für die Verwaltungsbehörde die Pflicht begründet, den Bestraften aus den Wählerlisten für alle Wahlen zu streichen und ihn gegebenenfalls aus dem Amte zu entfernen Nach § 53 G.O. ist die Entziehung der Approbation als Arzt, nach §§ 57 Nr. 3, 57 b Nr. 2, 58 G.O. die Entziehung des Wandergewerbescheines an die Tatsache der Verurteilung wegen bestimmter Delikte und in bestimmter Höhe der Strafe geknüpft [1]). Die Verwaltungsbehörde hat also keine Möglichkeit einer nochmaligen Prüfung, ob eine Straftat begangen worden ist, sondern hat lediglich nachzuprüfen, ob ein rechtskräftiges Urteil vorliegt, das die Bestrafung wegen des betreffenden Deliktes ausspricht. Der umgekehrte Fall, daß der Strafrichter an die Entscheidung einer Verwaltungsbehörde hinsichtlich der Tatsache, daß ein Verwaltungsakt ergangen ist, der Tatbestandsmerkmal des strafrechtlichen Urteils wird, gebunden ist, liegt in § 73 der Preuß. Jagdordnung vom 15. Juli 1907 vor. § 73 a. a. O. bestimmt: „Mit Geldstrafe von 15 bis 150 RM. wird bestraft: wer ohne den vorgeschriebenen Jagdschein zu besitzen, die Jagd ausübt oder von einem gem. § 36 für ungültig erklärten Jagdschein Gebrauch macht". Die Verfügung, die die Ungültigkeit des Jagdscheines ausspricht, muß natürlich ebenfalls Rechtskraft erlangt haben. Die Tatbestandswirkung entzieht alsdann auch hier dem Strafrichter die Möglichkeit einer Nachprüfung, ob der Verwaltungsakt zu Recht ergangen ist, und er hat den Verwaltungsakt als Tatbestandsmerkmal für seine Urteilsfindung hinzunehmen. Als Beispiele von Tatbestandswirkungen zwischen Verwaltung und Zivilgericht sei nur an § 150 R.B.G. und § 30 des preuß. Enteignungsgesetzes vom 11. Juni 1874 erinnert [2]):

Neben diesen gesetzlich festgelegten Fällen ist die Tatbestandswirkung aber auch bei allen rechtsgestaltenden Entscheidungen vorhanden. Rechtsgestaltende Akte ändern, vernichten oder begründen ein Rechtsverhältnis wie z. B. die Entlassung aus dem Staatsangehörigkeitsverhältnis, die Entziehung

---

[1]) Voraussetzung ist dabei natürlich, daß der Staatsakt des anderen Ressorts auch gültig ist. S. hierzu Coester, Die Rechtskraft der Staatsakte. S. 41.

[2]) Weitere zahlreiche Beispiele von Tatbestandswirkungen finden sich bei Friedrichs, Kommentar zum L.V.G. S. 196 ff.

der Eigenschaft als juristische Person, die Entmündigung, die Verheiratung usw. An alle diese rechtsgestaltenden Akte sind die Gerichte wie die Verwaltungsbehörden aus dem Prinzip der einheitlichen Vollziehung der Staatsgewalt gebunden.

Umfaßte bei der Tatbestandswirkung die Bindung lediglich das Ergebnis einer Entscheidung des anderen Ressorts, so ist bei der Feststellungswirkung die Bindung auch auf die Tatsachen und Feststellungen ausgedehnt, die das andere Ressort zum Zwecke seiner Entscheidung getroffen hat. Diese Feststellungen des anderen Ressorts müssen ohne Nachprüfung ihres rechtmäßigen Betehens für die eigene Entscheidung mit übernommen werden und sind somit Grundlagen der eigenen Entscheidung. Indessen sind die Beispiele solcher Feststellungswirkungen in den Gesetzen nicht häufig. Nach § 155 R.B.G. ist bei der Entscheidung über vermögensrechtliche Ansprüche der Beamten, die gem. Art. 129 R.V. vor den ordentlichen Gerichten geltend gemacht werden können, das Gericht in einer Reihe von Fragen, von denen der Anspruch nach Art und Höhe abhängt, wie die Einstufung in eine bestimmte Besolgungsgruppe, Ablauf der Amtszeit, Rechtmäßigkeit der disziplinaren Versetzung oder Amtsenthebung an die Entscheidungen der Verwaltungs- und Disziplinarbehörden gebunden [1]). Neben diesen gesetzlich vorgeschriebenen Fällen tritt die Feststellungswirkung noch bei Gestaltungsurteilen wie z. B. den Ehescheidungsurteilen auf.

Friedrich Stein [2]) und Kormann [3]) sehen das Kriterium zwischen Tatbestands- und Feststellungswirkung darin, daß die Tatbestandswirkung „die Wirkung ist, die ein Staatsakt als solcher durch die bloße Tatsache seines Vorhandenseins hat, Feststellungswirkung die Wirkung, die ein Staatsakt für die Feststellung der sein Vorhandensein rechtfertigenden Tatsachen und Tatbestände hat“ [4]).

c) Unter diesen Gesichtspunkten stellt sich die Vorschrift des § 468 (433) A.O. ihrer rechtlichen Natur nach als eine Feststellungswirkung dar. Denn der Strafrichter soll im gerichtlichen Steuerstrafverfahren nicht allein an die Tatsache gebunden sein, daß von den Steuerbehörden oder Finannzgerichten eine Entscheidung über das Bestehen der Steuerpflicht ergangen ist, sondern die Bindung des Strafrichters soll sich auch vor allem auf die Tatsachen und Feststellungen erstrecken, die von den Finanzbehörden zur Begründung und Berechnung des Steueranspruches und der Steuerverkürzung getroffen worden sind [5]). Dies geht insbesondere aus den Worten des Gesetzes hervor: „ob ein

---

[1]) Einige weitere Beispiele s. Hatschek, a. a. O. S. 30/31.

[2]) Grenzen und Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung, Tübingen 1912. S. 94 ff.

[3]) Arch. f. öffentl. Recht, Bd. 30 S. 255 ff.

[4]) Arch. f. öffentl. Recht, Bd. 30 S. 256.

[5]) Ebenso Hatschek, a. a. O. S. 30. A. M. Fleiner a. a. O. S. 20. Fl. hat offenbar § 468 (433) A.O. ganz übersehen!

Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist.“ Alle diese Tatsachen und Tatbestände, die zur Ermittlung dieser Feststellungen notwendig sind, der Eintritt der Steuerpflicht, die Entstehung und Berechnung des Steueranspruches, die Anwendung der bestimmten Steuer- und Zollsätze, die Zuteilung einer Ware unter eine bestimmte Position des Zolltarifes, die Fragen der Steuerbefreiungen usw., sollen also mit der Entscheidung der Finanzbehörden für den Strafrichter bindend werden und dem Urteil als Grundlage dienen.

d) Dabei tritt nun aber die äußerst wichtige Frage auf, ob der Strafrichter in der Tat alle Feststellungen der Finanzbehörden widerspruchslos hinnehmen muß, die jene in der Begründung ihrer Entscheidung anführen. Die Worte des Gesetzes geben dafür keinen genügenden Anhaltspunkt. Bei der Feststellung und Begründung der Entscheidungen werden die Steuerbehörden oft auch Fragen zu prüfen haben, die außerhalb des materiellen Steuerrechtes liegen und keine bloßen Vorfragen sind. Gerade bei Feststellung von Steueransprüchen bei Hinterziehung und Steuergefährdung müssen sie auf Fragen eingehen, die rein strafrechtlicher Natur sind. Soll das Strafgericht auch an diese Feststellungen gebunden sein? Um hier die Grenze der Bindung des Strafrichters festzustellen, muß daher auf die theoretischen Grundlagen der Bindungen der beiden Ressorts wieder zurückgegriffen werden.

Da die Bindungen der Tatbestands- und Feststellungswirkung eine Folge der Zuständigkeitsteilung der vollziehenden Staatsgewalt in die beiden Ressorts sind, hat ihre Wirkung zunächst eine Grenze an dem Zuständigkeitsbereiche des eigenen Ressorts. Wenn eine Entscheidung, die für die Entscheidung in einem anderen Ressort bindend sein soll, Elemente enthält, die grundsätzlich zum Bereiche des anderen Ressorts gehören, so wird man eine Bindung hinsichtlich dieser Feststellungen aus dem Grundsatze heraus, daß sich jede Gewalt innerhalb ihres Ressorts voll auswirken könne, ablehnen müssen. Feststellungen rein strafrechtlicher Natur in den Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte werden daher für den Strafrichter nicht verbindlich sein können, da die Entscheidung dieser Fragen grundsätzlich zu seinem Zuständigkeitsbereiche gehört.

Die andere Grenze der Bindungen liegt in dem Zwecke des Institutes. Hauptzweck ist natürlich, die einheitliche Vollziehung der Staatsgewalt zu gewährleisten und damit widersprechende Entscheidungen der einzelnen Ressorts zu vermeiden. Oft ist damit aber noch ein anderer besonderer Zweck verbunden, der darin besteht, dem anderen Ressort, dem die Spezialkenntnisse auf dem betreffenden Gebiete mangeln und nicht zuzumuten sind, die Grundlage zur Beurteilung des Tatbestandes zu geben. Da die Steuerstrafen zum Teil als Multiplarstrafen ausgebildet sind, d. h. die Strafe in einem Vielfachen des hinterzogenen An-

spruches besteht, geht der Zweck des § 468 (433) A.O. auch dahin, dem Strafrichter die Grundlage für die Bemessung der Strafe zu geben. Bei Erlaß der A.O. galt diese Regelung allgemein, daß die Steuerstrafe in einem Vielfachen des hinterzogenen Betrages bestand. Die Bestrebung, auch bei Steuerstrafen von diesem starren Strafrahmen abzugehen und dem Richter die Bemessung der Strafe innerhalb eines allgemein gültigen Strafrahmens vorzunehmen, hat zu einer Gesetzesänderung geführt, die jetzt nur noch für die Strafen bei Zoll- und Verbrauchsgabenhinterziehung den starren Strafrahmen der Multiplarstrafen vorsieht. Mit dieser Gesetzesänderung [1]) ist natürlich für die Festsetzung der Steuerstrafen bei den übrigen Steuern der bezeichnete Zweck des § 468 (433) A.O., die Grundlage für die Strafbemessung zu geben, weggefallen. Insoweit braucht daher der Strafrichter die dahingehenden Feststellungen der Steuerbehörden auch nicht mehr zu beachten. Die Bindung findet daher ihre andere Grenze an der Erfüllung ihres Zweckes.

### IV. Umfang und Grenzen der Bindung im besonderen.

Nach den grundsätzlichen Erwägungen über den Umfang und die Grenzen der Bindung aus § 468 (433) A.O. im vorhergehenden Kapitel sollen in diesem Kapitel die Fragen einzeln besprochen werdenen, welche Feststellungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte der Strafrichter ohne das Recht eigener Nachprüfung als Grundlage für seine eigene Entscheidung hinzunehmen hat, und inwieweit er eigene Feststellungen im Steuerstrafprozeß trotz Anwendung des § 468 (433) A.O. treffen kann.

Die Beurteilung der Steuerdelikte, für die der § 468 (433) A.O. Anwendung findet, hat vom Strafrichter nach objektiver und subjektiver Seite hin zu erfolgen wie bei jeder anderen Straftat. Hinsichtlich der Frage aber, ob eine Bindung des Gerichtes i. S. des § 468 (433) A.O. vorliegt, muß der Strafrichter den strafbaren Tatbestand gerade in der umgekehrten Reihenfolge wie üblich prüfen und zunächst untersuchen, ob die subjektiven Tatbestandsmerkmale gegeben sind; denn die Beurteilung des subjektiven Tatbestandes des Deliktes ist sein alleiniges Recht, in dem er durch Entscheidungen der Steuerbehörden nicht eingeschränkt werden kann [2]). Fehlen aber die subjektiven Tatbestandsmerkmale, so muß der Richter ohne weiteres zu einem Freispruche kommen, und damit hat die Bindung nur subsidiäre Bedeutung, indem die Begründung des Freispruchs nur nicht mit den Feststellungen der Steuerbehörden in Widerspruch stehen darf [3]).

---

[1]) Die betreffende Gesetzesänderung und ihre Wirkung auf § 468 (433) A.O. wird im folgenden Kapitel noch eingehend behandelt. S. Seite 52.

[2]) s. R.G.Str. 62, 322.

[3]) s. R.G. in Z.f.Z. 1924 S. 156; David in D.J.Z. 1923 S. 80; R.G.Str. 62, S. 326, 327. Der R.F.H. hat in R.F.H. 12, 235 aus dem gleichen Grunde eine

a) Bei der Prüfung des Umfanges der Bindung hat der Strafrichter drei Gesichtspunkte zu berücksichtigen:

1. Welcher Deliktstatbestand liegt vor?
2. Inwieweit kommen bei Feststellung des einzelnen Deliktstatbestandes Entscheidungen der Steuerbehörden darüber in Betracht, „ob ein Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe ein solcher verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist"?
3. Inwieweit enthält die betreffende Entscheidung Feststellungen, die auf materiellem Steuerrecht beruhen und daher der Nachprüfung entzogen sind, inwieweit Feststellungen, die strafrechtlicher Natur sind und somit nicht verbindlich sein können?

Die bei dieser Prüfung auftauchenden Einzelfragen lassen sich am besten an Hand der Deliktstatbestände, auf die § 468 (433) A.O. nach den Ausführungen im II. Kapitel Anwendung findet, aufzeigen.

Der Tatbestand der Steuer- und Zollhinterziehung gem. § 396 (359) A.O. kann durch vier Fälle erfüllt werden:

1. Die Hinterziehung durch Erschleichung von Steuervorteilen,
2. die Hinterziehung durch Verkürzung von Steuereinnahmen,
3. die Hinterziehung durch Verwendung von Sachen, für die Steuerbefreiung oder Steuervorteile gewährt sind, zu einem anderen Zwecke ohne vorherige Anzeige,
4. die Hinterziehung in der Form der Steuerumgehung [1]).

Die Steuergefährdung nach § 402 (367) A.O. wird durch die fahrlässige Begehung dieser Delikte erfüllt.

Nach § 56 Tabaksteuergesetz vom 12. Sept. 1919 besteht die Tabaksteuerhinterziehung in der vorsätzlichen Verkürzung von Abgaben für Tabakerzeugnisse, tabakähnliche Waren, Zigarettenpapier oder Tabakersatzstoffe oder in der Erschleichung von nicht gerechtfertigten Steuervorteilen. Die Hinterziehung von Monopolausgleich ist die vorsätzliche Nichtzahlung der bei der Einfuhr von ausländischem Branntwein zu entrichtenden Monopolabgabe und eine Unterart des Hinterziehungstatbestandes des § 396 (359) A.O. [2])

1. Der äußere Tatbestand aller dieser Delikte setzt voraus, daß ein Steueranspruch des Staates entstanden ist. Die Entscheidung dieser grundlegenden Frage des objektiven Tatbestandes soll also dem Richter entzogen sein und allein den Steuerbehörden und Finanzgerichten zustehen. Die Feststellung, ob ein Steueranspruch entstanden ist, begegnet häufig Schwierig-

---

Entscheidung auf Anruf eines Strafgerichtes abgelehnt, weil der Angeklagte bereits mangels Vorliegens des subjektiven Tatbestandes freizusprechen war. vergl. auch R.F.H. 18, 116.

[1]) Die Absätze 3 und 5 des § 396 (359) A.O. enthalten keine neuen Hinterziehungstatbestände, sondern behandeln nur gesondert gelagerte Fälle des Abs. 1. S. Becker, a. a. O. 7. Aufl. Anm. zu § 359 A.O.

[2]) vergl. § 158 Branntw.-Mon.-Gesetz.

keiten und erfordert Spezialkenntnisse der einzelnen Steuergesetze. Die Entstehung des Steueranspruches ist in den einzelnen Steuergesetzen sehr verschieden geregelt. § 99 (81) A.O. bestimmt allgemein, daß die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Bei Zöllen und Verbrauchssteuern ist die Überführung der zoll- oder steuerpflichtigen Ware in den freien Verkehr der entscheidende Zeitpunkt, bei der Kraftfahrzeugsteuer z. B. das Benutzen von öffentlichen Wegen und Plätzen durch steuerpflichtige Kraftfahrzeuge [1]).

Für die Entstehung der Steuerschuld sind auch alle subjektiven Steuerbefreiungen zu berücksichtigen, die sich aus der Begrenzung des Kreises steuerpflichtiger Personen (z. B. §§ 2,5 Eink.St.Ges. [2]), § 8 Abs. 1 I, § 9 Erbsch.St.Ges. [3])) oder aus der Beschränkung der Steuerpflicht bei bestimmten Personen auf Sondertatbestände (z. B. in § 3 des Eink.St.G., § 8 Abs. 1 II des Erbsch.St.G.) ergeben. Die objektiven Steuerbefreiungen, welche sich aus der Begrenzung des sachlichen Tatbestandes ergeben, lassen eine Steuerschuld ebenfalls nicht zur Entstehung kommen. Für das Zollrecht sind hier wichtig die Zollbefreiungen nach § 6 des Zolltarifgesetzes vom 25. Dez. 1903 (R.G.Bl. S. 303) und den §§ 111 bis 118 V.Z.G. So sind vor allem Zollbefreiungen im Reiseverkehr, für Erbschafts- und Heiratsgut, für Transportgeräte, für Waren unter einer bestimmten Gewichtsgrenze, im Zwischenauslandsverkehr, für Meß- und Marktwaren, für Rückwaren, im vorübergehenden Auslandsverkehr, im Veredlungsverkehr, im kleinen Grenzverkehr, von Strandgütern usw. vorgesehen. Diese Fülle von Einzelbestimmungen und deren Ausnahmen wieder kann nur von besonders vorgebildeten Beamten [4]) einwandfrei gehandhabt werden. Deshalb ist die Bindung des Strafrichters an die Entscheidung über die Entstehung der Steuerschuld nur als eine wesentliche Erleichterung für das Gericht anzusehen und als ein unbedingtes Erfordernis zur richtigen Beurteilung dieser wichtigsten Voraussetzung des objektiven Deliktstatbestandes nötig.

2. Aus den objektiven Tatbeständen der Steuer- und Zolldelikte ist weiter die Frage der richterlichen Nachprüfung entzogen, „ob ein Steueranspruch verkürzt ist". Wenn die Terminologie hier von „Verkürzen" spricht, so sollten dadurch die Fälle getroffen werden, in denen der Staat durch irgend ein verbrecherisches Handeln oder frauduloses Verhalten um Steuereinnahmen gebracht wird [5]). Die Verkürzung von Steuer-

[1]) s. Strutz, a. a. O. S. 1026 Anm. 6.
[2]) Einkommensteuergesetz v. 10. 8. 1925 (R.G.Bl. I S. 189 ff.).
[3]) Erbschaftssteuergesetz v. 10. 8. 1925 (R.G.Bl. I S. 320 ff.)
[4]) Nach § 21 (9) A.O. sollen die Beamten der Finanzbehörden für ihren Beruf besonders vorgebildet sein.
[5]) s. R.G.Str. 60, 182 = St.W. 1926 Nr. 461; R.G.Str. 61, S. 81, 84 = St.W. 1927 Nr. 94; R.G.Str. 61, 186, 190 = St.W. 1927 Nr. 298; ebenso Becker, a. a. O. 7. Aufl. Anm. 2 zu § 359 A.O. S. 927.

einnahmen kann auf die verschiedensten Arten erfolgen. Die Steuerhinterziehung durch Verkürzung von Steuereinnahmen ist ein ebenso weitgefaßter Tatbestand wie der Betrug des § 263 St.G.B. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat die zahlreichen Spielarten, in denen dieses Delikt begangen werden kann, bisher erst zum Teil geklärt [1]).

Die Verkürzung von Steuereinnahmen setzt natürlich voraus, daß ein Steueranspruch entstanden ist. Aber auch die Fälligkeit ist in vielen Fällen eine objektvie Voraussetzung der Verkürzung. Die Fälligkeit der Steueransprüche ist in den einzelnen Steuergesetzen ebenfalls wieder sehr verschieden geregelt. Sie fällt entweder mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zusammen (z. B. § 1 Kraftfahrzeug-St.Ges. v. 1927; § 9 Wechsel-St.Ges.; § 5 Schaumwein-St.Ges.) oder tritt erst nach Entstehung der Steuerschuld ein, sei es an einem kalendermäßig bestimmten Fälligkeitstermin (z. B. bei den Verbrauchssteuern, § 7 Bierst.Ges. und die gleichen Bestimmungen der anderen sog. kleinen Verbrauchssteuergesetze) oder bei Bekanntgabe eines Steuerbescheides mit einer im Gesetz bestimmten Schonfrist (§§ 30, 31 Erbsch.St.G.). Bei der kalendermäßig bestimmten Fälligkeit muß objektiv eine Verkürzung i. S. von § 396 (359) A.O. angenommen werden, wenn die Steuer bei Fälligkeit nicht bezahlt wird [2]).

Selbst bei noch nicht eingetretener Fälligkeit des Steueranspruches kann objektiv eine Verkürzung eintreten bei denjenigen Steuern, bei denen sog. „Vorauszahlungen" zu leisten sind wie z. B. bei der Kraftfahrzeug- und Schaumweinsteuer. Eine vollendete Verkürzung des Steueranspruches kann man aber in diesen Fällen erst annehmen, wenn nicht rechtzeitige oder nicht vollständige Zahlung erfolgt, trotzdem durch irgendeine Handlung des Steuerpflichtigen die Steuerschuld zur Entstehung gebracht und dadurch fällig geworden ist. So würde z. B. die Kraftfahrzeugsteuer durch Unterlassung der vorgeschriebenen rechtzeitigen Vorauszahlung verkürzt werden, wenn das Fahrzeug trotzdem in Benutzung genommen, die Steuer damit zur Entstehung gebracht und fällig wird [3]).

Inwieweit die nicht rechtzeitige oder nicht vollständige Entrichtung der „Vorauszahlungen" bei den sog. Veranlagungssteuern eine Verkürzung von Steuereinnahmen bewirkt, hängt ebenfalls von der Entstehung und Fälligkeit der Steuerschuld ab. Es handelt sich bei solchen Zahlungen nicht um eine Entrichtung einer Steuer vor der Entstehung, sondern nach Entstehung der Steuerschuld. Dieser für die Entstehung der Steuerschuld maßgebende Zeitpunkt ist entweder ein bestimmter Fälligkeitstermin (§ 95 Eink.-St.-Ges.) oder er fällt mit dem Eintritt eines bestimmten Ereignisses, wie der Abgabe der „Voranmeldung" (§ 19

---

[1]) vergl. Lelewer, a. a. O. S. 114.
[2]) R.G.Str. 58, 188; 60, 185 = St.W. 1926 Nr. 461.
[3]) R.F.H. 15 S. 143; Cattien: Hinterziehung durch vorsätzliche Nichtzahlung von Steuern zur Zeit der Fälligkeit. St.W. 1928 S. 291 ff.

Umsatz-St.Ges.) oder der Eintragung in das Grundbuch zusammen und bewirkt zugleich Fälligkeit der Steuer. Nach Art. IV, § 37 Abs. 4 der 2. Steuernotverordnung [1]) sind diese „Vorauszahlungen" auch Steuern i. S. der A.O. Eine Verkürzung kann also auch hier eintreten, wenn die Vorauszahlung nicht zum bestimmten Fälligkeitstermin geleistet wird [2]).

Eine Feststellung der Fälligkeit erübrigt sich in den Fällen, in denen durch die Tat des Täters bewirkt worden ist, daß eine zu geringe Festsetzung der geschuldeten Steuer stattgefunden hat. § 396 (359) A.O. sagt: „es genügt, daß ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt wird". Maßgeblich ist hier aber der Begriff der Festsetzung für den Eintritt einer objektiven Verkürzung des Steueranspruches. Als Festsetzung ist in diesem Falle aber auch schon der Erlaß eines „vorläufigen" Steuerbescheides anzusehen, sofern er auf der Tat des Täters beruht [3]). Der Eintritt der Rechtskraft dieses „vorläufigen" Steuerbescheides dürfte dabei aber noch nicht einmal erforderlich sein [4]).

Neben der Voraussetzung einer objektiven Verkürzung ist dem Strafrichter auch noch die Feststellung der Ursächlichkeit der Verkürzung entzogen, soweit sie auf Vorschriften des materiellen Steuerrechtes beruht. Nach § 396 (359) A.O. Abs. 1 ist Tatbestandsmerkmal der Steuerhinterziehung durch Verkürzung von Steuereinnahmen, daß der Täter „bewirkt, daß Steuereinnahmen verkürzt werden". Es ist damit also ursächliches Verhalten des Täters erforderlich. Gerade bei diesem Tatbestandsmerkmal muß aber der Strafrichter die Entscheidungen der Steuerbehörden prüfen, ob die Feststellungen der Steuerbehörden über die Ursächlichkeit lediglich auf Nichtbeachtung von Besteuerungsvorschriften oder Übertretung von Ausführungsbestimmungen fußen oder ob sie darüber hinaus in seine Rechtssphäre eingreifen; denn nur soweit sie auf materiellem Steuerrecht beruhen, kann er gebunden sein.

Als Ursache einer Verkürzung ist nach der Theorie des R.G.[5]) jede Bedingung anzusprechen, die nicht weggedacht werden kann, ohne daß der Erfolg entfiele. Besteht die Ursache in einem Unterlassen des Steuerpflichtigen, so muß die Rechtspflicht zum Handeln geprüft werden. In dieser Hinsicht sind alle die Vorschriften von Bedeutung, die „dem Steuerpflichtigen im Interesse der Besteuerung auferlegt sind". Die in den Ausführungsbestimmungen zu den einzelnen Steuergesetzen festgesetzten Sicherungsmaßnahmen sind ebenfalls solche Vorschriften, die

---

[1]) v. 19. Dez. 1923 (R.G.Bl. I S. 1205).

[2]) ebenso D.R.Z. 1926 S. 311/312 Nr. 1084.

[3]) s. Heinrich: Handbuch Anm. 5 zu § 359 A.O., Schmalz: Steuerhinterziehung S. 44; Schubert, St.Arch. 1923 S. 154, 155.

[4]) Schmalz, a. a. O. S. 43; vergl. R.G.Str. 59, 402 = D.R.Z. 1926 S. 20 Nr. 92; vergl. R.St.Bl. 1926 S. 289.

[5]) Die sog. Äquivalenztheorie, begründet von v. Buri, Die Kausalität 1873; s. auch R.G.Str. 54, 349; 56, 343 (348) 59, 107.

dem Steuerpflichtigen „im Interesse der Besteuerung" auferlegt sind. Eine Rechtspflicht für den Steuerpflichtigen besteht in der wahrheitsgemäßen und sorgfältigen Ausfüllung der Voranmeldungen zur Steuerveranlagung. Wenn das F.A. infolge von falschen oder unvollständigen Angaben in der Steuererklärung zu einer falschen Festsetzung des Steueranspruches kommt, so wird man darin ursächliches Verhalten des Steuerpflichtigen zu einer objektiven Steuerverkürzung erblicken können. Bei der Wechsel-, Schaumwein-, Kraftfahrzeugsteuer und der Statistischen Abgabe besteht die Rechtspflicht in der vorgeschriebenen Vorausentrichtung, bei der Leuchtmittel-, Zündwaren-, Spielkarten-, Zucker- und Biersteuer in der Abgabe einer Anmeldung der in den freien Verkehr überführten Waren. Die Verletzung dieser Erklärungspflichtigen ist für eine Steuerverkürzung kausal, wenn sie die Kenntnisnahme der Steuerbehörden von den wirklichen steuerpflichtigen Vorgängen verhindert [1]).

Soweit die Kausalität also auf Verletzung von materiellrechtlichen Besteuerungsvorschriften beruht, ist der Strafrichter auf die in den Entscheidungen der Steuerbehörden dahingehend getroffenen Feststellungen gebunden. Im übrigen muß er bei Beurteilung der Umstände, durch die eine Verkürzung von Steuereinnahmen bewirkt worden sein soll, frei sein. So räumt das O.L.G. Dresden [2]) dem Strafrichter frei von der Bindung des § 468 (433) A.O. das Recht ein, auf der Grundlage des Steuerbescheides nach der tatsächlichen und rechtlichen Seite den Tatbestand zu prüfen, ob das Tatbestandsmerkmal der Verkürzung von Steuereinnahmen erfüllt ist. In einer neueren Entscheidung hat auch das R.G. [3]) diesen Standpunkt hervorgehoben, indem es ausführt, dem Strafrichter müsse allein die Entscheidung darüber verbleiben, ob das Verhalten des Angeklagten bei Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung für die Bewirkung einer Steuerverkürzung erheblich gewesen ist, wenn diese Steuer sodann nur durch einen vorläufigen Steuerbescheid festgesetzt worden ist.

Die einfache Nichtzahlung der geschuldeten Steuer kann ebenfalls für eine Verkürzung ursächlich sein. Aber das bloße Unterlassen der Entrichtung fälliger Beträge wird erst dann zu einer Verkürzung von Steuereinnahmen führen, wenn der Steuerpflichtige, wie das R.G. [4]) sagt, mit der Absicht einer „Steuerunehrlichkeit" oder sonst „steuerwidrigem Verhalten" gehandelt hat [5]).

Die Steuerverkürzung kann auch durch Steuerumgehung (§ 396 (539) Abs. 4 A.O.) erreicht werden, wenn der Steuerpflichtige „durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglich-

---

[1]) R.G.Str. 60, 307 (309); D.R.Z. 1926 Rechtspr. S. 311/312 Nr. 1084.
[2]) O.L.G. Dresden v. 21. 12. 1925 in J.W. 1926 S. 2117.
[3]) R.G.Str. 65, 71 = J.W. 1931 S. 2299.
[4]) R.G.Str. 60, 186 (190).
[5]) RG. in St.Arch. 1927 S. 122; D.R.Z. 1926 S. 312 Nr. 1085.

keiten des bürgerlichen Rechtes" und „Verletzung von Pflichten, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht (vergl. §§ 10 (5) und 396 (359) Abs. 4 A.O.) obliegen", zu einer gegenüber der normalen Steuerfestsetzung geringeren Steuer herangezogen wird.

„Verstrickungsbruch" (§ 396 (359) Abs. 2 A.O.) führt ebenfalls zur Steuerverkürzung, da der Staat um den Steueranspruch, der infolge der Gewährung der Steuerbefreiung oder von Steuervorteilen weggefallen ist, geschädigt ist.

3. Gegenüber den Feststellungen der Kausalität einer Verkürzung in den vorstehenden Fällen hat der Strafrichter in erhöhtem Maße Freiheit zu eigener Nachprüfung und Entscheidung über die Kausalität bei dem Tatbestande der Steuerhinterziehung durch „Erschleichen von Steuervorteilen". Das Gesetz bestimmt nur, daß das Gericht in der Frage gebunden sein soll, „ob ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist". Steuervorteile sind Vergünstigungen, die der Steuerpflichtige gegenüber der normalen Steuerfestsetzung und -Erhebung hat. In fast allen Steuergesetzen sind solche Fälle von Steuervergünstigungen vorgesehen, wie z. B. die Steuerermäßigung und der Steuererlaß nach §§ 56 bis 59 Eink.St.Ges., Erhöhung des steuerfreien Betrages nach § 75 Eink.St.Ges., Aussetzung der Besteuerung nach § 34 Erbsch.St.Ges., Stundungs- und Tilgungsrente nach §§ 37 bis 41 Erbsch.St.Ges., Erstattungs- und Vergütungsansprüche, Gewährung der Erlaubnis zum Bezuge von zollbegünstigtem Mineralöl usw. [1]) Diese Steuervorteile werden nicht von amtswegen, sondern nur auf Antrag hin gewährt. Ein Steuervorteil ist nicht gerechtfertigt oder zu Unrecht gewährt, wenn die im Gesetz für die Gewährung von Steuervorteilen vorgesehenen tatsächlichen Voraussetzungen nicht vorliegen oder später weggefallen sind, insbesondere also, wenn der Steuerbehörde der Wahrheit zuwider die einer solchen Sonderbestimmung zu Grunde liegenden Verhältnisse vorgespiegelt werden oder, falls sie vorgelegen hatten, nach Wegfall der Steuerbehörde davon keine Kenntnis gegeben wird. Der äußere Tatbestand der Steuerhinterziehung in der Form der Erschleichung von Steuervorteilen erfordert insbesondere das „Erschleichen". Das „Erschleichen" besteht in den betrügerischen Machenschaften des Täters, durch die er den nicht gerechtfertigten Steuervorteil erreichen will, insbesondere also in der Irrtumserregung oder Irrtumsunterhaltnug gegenüber der Steuerbehörde [2]). Der Kausalzusammenhang zwischen der Irrtumserregung oder Irrtumsunterhaltung und der zu niedrigen Steuerfestsetzung der Behörde muß vorhanden sein, wenn Vollendung der Steuerhinterziehung festgestellt werden soll [3]). Der Strafrichter ist nun insoweit, als die Steuerbehörden

---

1) vergl. Hensel, a. a. O. S. 189 ff.; Mirbt, Grundriß S. 147, 148.
2) vergl. R.G.Str. 60, 98; 60, 184; R.G. in St.Arch. 1927, 122.
3) R.G.Str. 58, 186 ff.

in einer rechtskräftigen Entscheidung festgestellt haben, daß einem Steuerpflichtigen ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt worden ist und er deshalb jetzt zur Nachentrichtung der Differenz gegenüber der normalen Steuerfestsetzung herangezogen wird, an diese Feststellungen gebunden; er kann aber frei von der Bindung des § 468 (433) A.O. entscheiden, ob die Machenschaften des Täters kausal für eine Steuerhinterziehung in solchen Fällen gewesen sind.

Es ist daher nur mit Einschränkung richtig, zu sagen, daß der Strafrichter bei Anwendung des § 468 (433) A.O. an den gesamten äußeren Tatbestand der Delikte, wie er in den Entscheidungen der Steuerbehörden festgestellt ist, gebunden sei [1]). Nach den getroffenen Feststellungen wird es richtiger sein, zu sagen, daß der Strafrichter im Falle des § 468 (433) A.O. an die Feststellungen der Steuerbehörden gebunden ist, soweit sie auf materiellem Steuerrecht beruhen und die Entscheidung darüber zu ihrer Zuständigkeit gehört.

b)$_1$ Daraus folgt zugleich, daß der Strafrichter in der Entscheidung über alle übrigen Tatbestandsmerkmale der zur Untersuchung stehenden Steuerdelikte, insbesondere der Beurteilung des subjektiven Tatbestandes, vollkommen frei ist [2]). R.F.H. und R.G. [3]) haben diesen Standpunkt gebilligt, daß der Strafrichter selbständig zu prüfen habe, „ob auch die subjektiven Voraussetzungen für die Strafbarkeit des Täters gegeben sind. Das Strafgericht kann und muß also trotz der rechtskräftigen Steuerentscheidung über das Bestehen der Steuerschuld den Angeklagten freisprechen, wenn es der Ansicht ist, daß dieser, sei es aus tatsächlichen Gründen, sei es aus Rechtsirrtum, ohne eigenes Verschulden den Steuertatbestand nicht als erfüllt angesehen und sich daher nicht für steuerpflichtig gehalten oder daß er in unverschuldetem Rechtsirrtum sein Verhalten nicht als strafbar gehalten habe (395 (358) A.O. [4]))." Wenn R.F.H. und R.G. in der gleichen Entscheidung aber soweit gehen, daß „die im § 468 (433) A.O. vorgesehene Bindung des Strafgerichtes an die rechtskräftigen Steuerentscheidungen, d. h. also an den in diesen festgestellten äußeren Tatbestand, auch noch für den Strafrichter soweit maßgebend sein müsse, als es sich für ihn um die Feststellung der subjektiven Voraussetzungen des Steuerdelikts handelt" [5]), so kann diesem Standpunkt nicht beigetreten werden. Die Feststellung der Schuld des Täters, die Prüfung seiner Zurechnungsfähigkeit, ist ureigenstes und alleiniges Recht des Strafrichters. Wollte man ihn in dieser Hinsicht an die Fest-

---

[1]) vergl. Mrozek-Pünder, a. a. O. 3. Aufl. Anm. 3 zu § 433 S. 629, der betont, daß der Richter an alle objektiven Tatbestandsmerkmale gebunden sei.

[2]) R.G.Str. 62, 322.

[3]) R.F.H. 25, 88; R.G. in D.J.Z. 1929 S. 857.

[4]) Ebenso Bayr.Ob.L.G. in J.W. 1928 S. 970, 971.

[5]) R.F.H. 25 S. 88.

stellungen der Finanzbehörden binden, so würde man ihn zum schematischen Übersetzer der Steuerbescheide in Strafurteile machen. Dies kann aber nicht der Sinn und Zweck des gerichtlichen Steuerstrafverfahrens sein. Die Möglichkeit der Herbeiführung einer gerichtlichen Entscheidung im Steuerstrafprozeß soll gerade die unabhängige Nachprüfung der Schuldfrage gewährleisten. Aus der Verneinung oder Bejahung der Schuldfrage können noch keine widersprechenden Entscheidungen zwischen Verwaltungsbehörden und Gerichten erwachsen. Daß in den Fällen der Vermutungstatbestände, bei denen der Steueranspruch mit der Bejahung des Hinterziehungsvorsatzes begründet wird, gegebenenfalls widersprechende Entscheidungen der Gerichte und Steuerbehörden sich ergeben können, hatte ich schon erwähnt [1]). Für diese Fälle ist aber noch immer der Ausweg des § 94 (76) A.O. da. Diese Fälle sind aber gerade die besten Beispiele dafür, daß der Strafrichter bei der Beurteilung des subjektiven Tatbestandes des Delikts vollkommen frei sein muß.

Diese Erörterung führt weiter zu der Frage, wieweit das Strafgericht Feststellungen in den Begründungen [2]) der Entscheidungen der Steuerbehörden anerkennen muß, die der Prüfung durch das eigene Ressort unterliegen. Nach dem im vorhergehenden Kapitel entwickelten Grundsatze, daß die Bindung des einen Ressorts an das andere ihre Grenze an dem Zuständigkeitsbereiche des eigenen Ressorts finden müse, muß man eine Bindung des Strafrichters an rein strafrechtliche Fragen ablehnen. Die Entscheidungen der Steuerbehörden führen aber nicht selten aus, daß der Beschuldigte die Steuereinnahmen durch fortgesetzte Handlungen verkürzt habe, daß z. B. der Schmuggler von Zigarettentabak die Zollabgaben, die Tabak- und Materialsteuer in Idealkonkurrenz hinterzogen habe, daß A. als Täter Zollhinterziehung begangen habe, B. als Mittäter und C. als Anstifter hierzu gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der Abgaben in Anspruch genommen würden. Die Entscheidurg solcher rein strafrechtlichen Fragen, insbesondere ob Ideal- oder Realkonkurrenz, Fortsetzungszusammenhang [3]), Anstiftung, Mittäterschaft oder Beihilfe vorliegen, steht ausschließlich dem Strafrichter zu. Dies geht auch schon daraus hervor, daß bei der Beurteilung dieser Fragen nicht allein objektive, sondern ganz besonders auch subjektive Gesichtspunkte zu berücksichtigen sind.

---

1) s. S. 27, 28 dieser Schrift.

2) Wenn Becker sagt (Anm. 7 zu § 433 A.O.) „daß die Bindung nicht für die Begründung, sondern nur für das Ergebnis gelte", so kann diesem Standpunkt auch nicht uneingeschränkt beigetreten werden. Die Identität und die objektiven Voraussetzungen für den Eintritt der Steuerverkürzung müssen in dem Strafurteil dieselbe Begründung finden wie in den Entscheidungen der Steuerbehörden. Denn sonst lägen ja nur scheinbar sich nicht widersprechende Entscheidungen vor. vergl. auch R.G.Str. 57 S. 1 u. 2.

3) Ebenso R.G. in D.R. 1924 Nr. 1187; Neumann, a. a. O. S. 48.

Im Anschluß an diese Feststellung muß noch einmal, wie ich bereits früher angedeutet hatte [1]), auf die Streitfragen zwischen R.F.H. und R.G. über die Anwendbarkeit des § 468 (433) A.O. auf die Fälle des Bannbruchs (§ 134 V.Z.G.) eingegangen werden. Das R.G. und die ordentlichen Gerichte stehen auf dem Standpunkt, daß eine Anwendbarkeit des § 468 (433) A.O. nicht in Frage komme, weil Tateinheit zwischen Bannbruch und Zollhinterziehung nicht möglich sei, der R.F.H. vertritt den gegenteiligen Standpunkt. In diesem Zusammenhange soll nur geprüft werden, inwieweit das Vorgehen des R.G. und der ordentlichen Gerichte richtig ist.

Wie oben festgestellt wurde, ist es das alleinige Recht der Gerichte, darüber zu entscheiden, ob Tateinheit zwischen zwei Delikten möglich ist. Insoweit ist das Vorgehen des R.G. nicht unberechtigt. Wenn das R.G. aber zur Begründung dieser Ansicht auf Bestimmungen des materiellen Steuerrechts zurückgreift und diese auslegt, so überschreitet es sein Recht. Denn die Auslegung der Vorschriften des materiellen Steuerrechts gehört zur Zuständigkeit der Steuerbehörden und des R.F.H. und § 468 (433) A.O. bindet im Steuerstrafprozeß die ordentlichen Gerichte daran. Diesen Standpunkt hat der R.F.H. in seiner neuesten Entscheidung [2]) ebenfalls betont.

Ein breiterer Raum der Ausführungen in diesem Zusammenhange muß der Erörterung der Frage gewidmet werden, ob der Strafrichter auch hinsichtlich der Feststellung der Täterschaft an die Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte gebunden ist. Das O.L.G. Königsberg [3]) hatte solch einen Fall zu entscheiden, bei dem gegen den Angeklagten wegen Branntweinschmuggels durch Entscheidung des Reichsfinanzhofes ein Steueranspruch festgestellt worden war, im Strafverfahren wegen Hinterziehung des Zolls und Monopolausgleichs jedoch offenbar wurde, daß der Angeklagte an dem in Frage kommenden Vorfall gar nicht beteiligt war. Es hat den Angeklagten mit der Begründung freigesprochen, daß in der Frage der Täterschaft das Gericht an die Entscheidung des R.F.H. nicht gebunden ist, weil das Gericht allein nach § 261 St.P.O. zu entscheiden habe, ob unter der Voraussetzung der Steuerpflicht und Steuerpflichtverletzung eine strafbare Handlung vorliegt. Das Gericht habe frei von jeglicher Bindung Beweis darüber zu erheben, „ob der Angeklagte überhaupt derjenige ist, welcher die Tat begangen hat."

Das Urteil ist viel angegriffen worden. Frieseke [4]) hält es für sehr bedenklich, da es den Zweck der Vorschrift des § 468 (433) A.O. Abs. 1, auseinandergehende Entscheidungen der Straf-

---

[1]) s. S. 17 dieser Schrift.
[2]) R.F.H. 30, 161 = J.W. 1932 S. 2323.
[3]) Urteil vom 7. I. 1926, 3 S. 348/25 in J.W. 1926 S. 1681. s. auch D.R.Z. 1926 Beil. S. 88.
[4]) Friesecke in D.St.Bl. 1927 S. 478.

gerichte und Steuerbehörden zu vermeiden, für eine Reihe von Fällen illusorisch mache. Neumann [1]) nimmt es zum Ausgangspunkt einer Stellungnahme gegen die heutige Regelung des Problems der Bindung der Strafgerichte im Steuerstrafprozeß durch § 468 (433) A.O. und kommt zu der Feststellung, daß das O.L.G. Königsberg sich durch eine recht bedenkliche Begründung aus der Klemme gezogen habe. Neumann geht davon aus, daß das Gericht hinsichtlich des ganzen objektiven Tatbestandes an die Entscheidungen der Steuerbehörden gebunden sei. Der konkrete objektive Tatbestand bestehe nun in allen in Frage kommenden Fällen darin, daß eine bestimmte Person eine bestimmte Steuerverkürzung begangen habe. Wenn der R.F.H. also den gesamten objektiven Tatbestand festgestellt habe, so liege darin auch die Feststellung der Person, die die Steuerverkürzung verursacht habe, also auch die Feststellung der Person des Täters. Die Gerichte seien daher auch an diesen Teil der Entscheidung durch § 468 (433) A.O. absolut gebunden.

Diese Kritik an dem Urteil des O.L.G. Königsberg läßt den wichtigen Gesichtspunkt außer acht, daß die Bindung des Strafrichters dort ihre Grenzen finden muß, wo sie in die ureigenste Domäne des Strafrichters eingreift. Bloß damit nicht sich widersprechende Entscheidungen zwischen dem Strafgericht und den Finanzbehörden ergeben, soll das mit am meisten hervortretende Prinzip des Strafprozesses an die Wand gedrückt werden, daß der Strafrichter nach freier Beweiswürdigung darüber befinden darf, ob der vor ihm im Gerichtssaal stehende Angeklagte überhaupt derjenige ist, der die Tat begangen hat. Dies kann nicht der Sinn des Gesetzes sein! Hier kann man nicht an diesem ureigensten Recht des Strafrichters aus § 261 St.P.O. vorübergehen. Die Praxis lehrt gerade heute, wo häufig eine Reihe von Menschen auf der Anklagebank sitzen, die bei politischen Aufläufen diese oder jene Verbrechen begangen haben sollen und von der Staatsanwaltschaft angeklagt sind, daß in sehr vielen Fällen der Strafrichter nach eingehender Beweiserhebung zu der Feststellung kommt, daß dieser oder jener der Angeklagten nicht der Täter sein kann. Im gewöhnlichen Strafprozeß hat also der Strafrichter die freie Befugnis einer Beweiserhebung und Beweiswürdigung darüber, ob der vor ihm stehende Angeklagte überhaupt derjenige ist, der die Tat begangen haben soll. Dies ist sein ureigenstes Recht aus § 261 St.P.O. ebenso wie etwa seine Auffassung darüber, ob der Angeklagte mit dem animus auctoris oder mit dem animus socii gehandelt hat. Wollte man nun für den Steuerstrafprozeß ihm aus § 468 (433) A.O. dies Recht nehmen, so würde dies nicht nur einen unzulässigen Eingriff in die ureigensten Rechte des Strafrichters bedeuten, sondern auch eine unzulässige Schlechterstellung des Angeklagten im Strafprozeß sein, weil dann eine Beweiserhebung darüber ausge-

[1]) Neumann, a. a. O. S. 10 ff., 20.

schlossen wäre, ob der im Gerichtssaal stehende Angeklagte überhaupt der Täter des Steuervergehens ist, dessen ihn die Staatsanwaltschaft oder die Steuerbehörden beschuldigen und anklagen. Soweit kann die Wirkung der Bindung an die Entscheidung der Finanzbehörden und -Gerichte nicht gehen, daß dem Angeklagten das Recht genommen wird, vor Gericht mit allen ihm zur Verfügung stehenden Mitteln zu beweisen, daß er nicht derjenige sein kann, der die Tat begangen haben soll. Dabei muß man noch berücksichtigen, welche Mittel die Finanzbehörde zur Feststellung des Steuerpflichtigen und welche Rechte der Strafrichter im gewöhnlichen Strafprozeß zur Feststellung des Täters haben. Bei der im Besteuerungsverfahren herrschenden Einstellung in dubio pro fisco und dem im Strafprozeß geltenden Grundsatz in dubio pro reo ergeben sich Gegensätze, die nicht zu Ungunsten des Angeklagten verwertet werden können. Im Besteuerungsverfahren steht dem Angeklagten ein sehr geringer Schutz zur Seite, nachzuweisen, daß er nicht der Steuerpflichtige ist. Handelt es sich um Zölle und Verbrauchssteuern, so hat er lediglich das Rechtsmittel der Anfechtung an das L.F.A. Eine mündliche Verhandlung findet nicht statt, und er ist lediglich darauf angewiesen, durch schriftliche Eingaben oder durch protokollarische Erklärungen der Behörde nachzuweisen, daß er nicht der Steuerpflichtige sein könne. Die entscheidende Stelle befindet aber immer auf Grund des Aktenin halts. Dagegen kann der Angeklagte vor Gericht in mündlicher Verhandlung mit allen ihm zur Verfügung stehenden Mitteln nachweisen, daß er nicht der Täter sein kann, und das Gericht entscheidet dann auf Grund aller in der Hauptverhandlung erbrachten Tatsachen und Beweismittel. Man kann daher aus der ungleichartigen Verteidigungsmöglichkeit des Angeklagten im Besteuerungs- und Strafverfahren vor Gericht nicht annehmen, daß die Feststellung des Steuerpflichtigen durch die Behörde zugleich auch die Feststellung des Angeklagten im Steuerstrafprozeß sei. Wenn das O.L.G. Königsberg diesen Gesichtspunkt auch nicht sehr deutlich zum Ausdruck gebracht hat, so ist es doch bei der Entscheidung richtig davon ausgegangen, daß der § 468 (433) A.O. den Strafrichter nicht in seinem ureigensten Recht zur Feststellung des Täters beschränken kann. Wenn Arlt im D.St.Bl. 1927 S. 482 ausführt, daß „die Durchführung des Zweckgedankens des § 468 (433) A.O. dort Halt machen müsse, wo sie zur offenbaren Ungerechtigkeit wird", so dürfte die Wahrheit und Richtigkeit dieses Satzes am besten an dem vom O.L.G. Königsberg entschiedenen Fall demonstriert werden.

Ich setze mich mit der Behauptung, daß dem Strafrichter das Recht zur Feststellung des Täters im Steuerstrafprozeß verbleiben muß, nicht mit der in dieser Schrift aufgestellten Forderung in Widerspruch, daß der Vorbescheid einer Bindung nach § 468 (433) A.O. auch materiell rechtskräftig sein muß. Zur materiellen Rechtskraft einer finanzbehördlichen Entscheidung

gehört auch die unabänderliche Feststellung des Steuerpflichtigen. Diese unabänderliche Feststellung wird durch die gegenteilige Feststellung des Strafrichters, daß der Steuerpflichtige nach der Entscheidung des Gerichtes nicht der Täter eines Steuervergehens kein kann, nicht berührt. Im Besteuerungsverfahren bleibt unabänderlich festgestellt, daß der in der Entscheidung der Steuerbehörde bezeichnete Steuerpflichtige zur Entrichtung der Steuer verpflichtet ist. Der im Strafverfahren auf diese Weise freigesprochene Angeklagte hat auch kein Recht, auf Grund des Freispruchs eine Berichtigung der Steuerfestsetzung zu verlangen.

In diesem Falle können sich also widersprechende Entscheidungen zwischen Strafgericht und Verwaltungsbehörde ergeben. Der Widerspruch tritt hier am deutlichsten hervor, weil von der Steuerbehörde eine bestimmte Person als Steuerpflichtiger bezeichnet wird, während das Strafgericht feststellt, daß diese Person nicht diejenige sei, die eine Hinterziehung oder Gefährdung der festgesetzten Steuer begangen habe. Der Grund dieses Widerspruches liegt aber darin, daß die Reflexwirkung der rechtskräftigen Feststellung der Steuerbehörde nur bis dorthin reicht, wo sie mit einem gleich starken oder stärkeren Recht der Rechtsprechung kollidiert. Hier ist das Recht der rechtsprechenden Gewalt aber, wie schon ausgeführt wurde, aus verschiedenen Gründen das stärkere. Für das Strafverfahren muß also die Feststellung des Strafrichters vorgehen. Der Widerspruch kann allerdings auch im geltenden Recht für einen Teil der Fälle auf dem Wege über § 93 A.O. dadurch beseitigt werden, daß die Steuerbehörde ihre Entscheidung, wenn sie sie nachträglich für ungerechtfertigt hält, zurücknimmt. Dieser Weg dürfte den Prinzipien des heutigen Strafprozesses gerechter werden als die gegenteilige Forderung, den Strafrichter lediglich zur Vermeidung sich widersprechender Entscheidungen zwischen Steuerbehörde und Strafgericht an die Feststellung des Steuerpflichtigen als zugleich den Täter eines Steuervergehens für gebunden zu erachten.

Ein Problem, das bei der Erörterung der Frage der Täterschaft schon berührt wurde, ist noch an dieser Stelle zu besprechen, nämlich inwieweit die Stellung von Beweisanträgen und die Erhebung von Beweisen im Steuerstrafprozeß bei Anwendung des § 468 (433) A.O. zulässig ist. Hier ist wieder zu unterscheiden, ob eine Entscheidung der Steuerbehörden und Finanzgerichte oder eine Entscheidung des R.F.H. vorliegt.

Liegt nur eine rechtskräftige Entscheidung der Steuerbehörden und Finanzgerichte vor, so muß der Strafrichter alle Beweisanträge des Angeklagten zulassen, soweit sie für das Strafverfahren von Erheblichkeit sind. Er kann sie nicht mit der Begründung zurückweisen, daß eine nach § 468 (433) A.O. bindende Vorentscheidung der Steuerbehörden und Finanzgerichte vorliege und deshalb eine Beweiserhebung über die in dieser Ent-

scheidung getroffenen Feststellungen unzulässig sei [1]); denn da der Strafrichter beim Vorliegen einer Entscheidung der Steuerbehörden und Finanzgerichte den gesamten Sachverhalt nachzuprüfen hat und soweit er zu anderen Ergebnissen als die Steuerbehörden und Finanzgerichte kommt, den R.F.H. anzurufen hat, muß er den Beweisanträgen des Angeklagten insoweit stattgeben, als sie für die Feststellung von Tatumständen sowohl in steuerrechtlicher als auch strafrechtlicher Hinsicht von Erheblichkeit sind. In dem gleichen Umfang kann der Strafrichter auch von sich aus ohne das Vorliegen von Beweisanträgen Beweise erheben und ist durch § 468 (433) A.O. in diesem Stadium des Verfahrens in keiner Weise beschränkt.

Liegt dagegen als bindende Vorentscheidung eine Entscheidnug des R.F.H. vor, so folgt aus der endgültigen Entscheidung der steuerrechtlichen Fragen durch den R.F.H., daß der Strafrichter nur solche Beweisanträge des Angeklagten zulassen kann, die Tatumstände betreffen, über welche er frei von der Bindung des § 468 (433) A.O. entscheiden kann. Liegt ein solcher Beweisantrag vor, so kann er ihn aber nicht mit der Begründung zurückweisen, daß ein bindendes Urteil des R.F.H. vorliege, sondern die Zurückweisung nur darauf stützen, daß er den Beweisantrag für das den Gegenstand der Untersuchung bildende Vergehen für unerheblich hält. Im Rahmen der von ihm allein zu treffenden Entscheidungen kann er aber auch trotz Vorliegens einer Entscheidung des R.F.H. selbst alle Beweise erheben.

2. Im vorhergehenden Kapitel war als zweite Grenze der Bindung aus § 468 (433) A.O. die Erreichung des Zweckes der Bindung festgestellt worden. Bei Erlaß der A.O. kam dem § 468 (433) A.O. in dieser Hinsicht eine viel größere Bedeutung zu als heute. Anfangs sah die A.O. ganz allgemein vor, daß die Steuerstrafen in einem Vielfachen des hinterzogenen Betrages bestanden. Dieses starre Strafensystem mußte natürlich auch von den Gerichten bei der Strafbemessung berücksichtigt werden. Deshalb wurde in § 468 (433) A.O. die Bindung des Gerichtes an die Feststellung der Steuerbehörden und Finanzgerichte über die Höhe des verkürzten Steueraufkommens geschaffen. Aus der Tendenz, das starre Multiplarstrafensystem auch im Steuerstrafrecht zu beseitigen, ist in der Folgezeit eine Gesetzesabänderung dahin vorgenommen worden, daß heute nur noch bei Zöllen und Verbrauchssteuern das Multiplarstrafensystem gilt, im übrigen aber allgemeine Strafrahmen eingeführt worden sind [2]). Für diese Steuern, bei deren Hinterziehung das Gesetz jetzt einen allgemeinen Strafrahmen für die Strafzumessung vorsieht, ist der Zweck der Bindung hinsichtlich der Höhe des verkürzten Steueranspruches hinfällig geworden. Mit Wegfall des Zweckes muß auch die Bindung des Strafrichters in dieser Hinsicht aufhören.

---

[1]) Ebenso R.G. in J.W. 1929 S. 1478 und Alsberg ebenda.
[2]) vergl. 3. Steuernotverordnung v. 14. II. 1924 (R.G.Bl. I 74).

Der Strafrichter kann daher bei Bemessung der Strafe für Hinterziehung von Besitz- und Verkehrssteuern und Steuergefährdung freies Ermessen walten lassen [1]).

### V. Die verfahrensrechtliche Bedeutung der Bindung.

a) Für den Gang des Strafverfahrens hat die Bindung des § 468 (433) A.O. die Bedeutung einer Urteilsvoraussetzung. Übereinstimmend ist die verfahrensrechtliche Folge der Bindung als Prozeßvoraussetzung abgelehnt worden. „Der Einleitung eines gerichtlichen Strafverfahrens und seiner Fortführung bis zur Aburteilung steht der Mangel einer für das Strafgericht maßgeblichen Entscheidung der Finanzstellen nicht entgegen“ [2]). Nur ein strafgerichtliches Urteil soll vor der Entscheidung der in Frage stehenden steuerrechtlichen Fragen ausgeschlossen sein [3]). Die Beobachtung des § 468 (433) A.O. ist daher im gerichtlichen Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung eine Bedingug zum Erlasse des Urteils [4]). Klee [5]) folgert aus dieser Bedeutung der Bindung, daß das gerichtliche Verfahren nie beendet werden könne, bevor nicht die Steuerbehörden entschieden hätten. Wenn sich die Steuerbehörden weigerten, vorab zu entscheiden, so stände dem Gericht zwar kein Machtmittel zu, die Entscheidung zu erzwingen. „Die Verantwortung für das Nichtzustandekommen des Verfahrens fiele aber dann dem Finanzamt zu.“ Aber der Mangel, daß dem ordentlichen Gericht kein Machtmittel zur Verfügung stehe, die Vorentscheidungen der Finanzbehörden herbeizuführen, ändere nichts an der gesetzlichen Pflicht, das Verfahren solange auszusetzen. Die Vorentscheidung sei unter allen Umständen eine Urteilsvoraussetzung. Eine Aussetzung des Steuerverfahrens bis zur Beendigung des gerichtlichen Verfahrens mit der Wirkung, daß das Gericht selbständig über den Steueranspruch befindet, sei mit § 468 (433) A.O. nicht vereinbar.

Soweit, daß das Strafgericht bei Weigerung der Finanzstellen, eine Vorentscheidung zu treffen, nicht selbständig über den Steueranspruch befinden könne, wird man nicht gehen können. Wenn man dem Strafrichter die Pflicht auferlegt, seine Meinung zu begründen, sobald er von einer Entscheidung der Finanzbehörden und Gerichte abweichen will [6]), so muß man ihm auch das Recht einräumen, in einem solchen Falle über das Bestehen des Anspruches und dessen Höhe zu entscheiden. Das

---

1) vergl. ebenso R.F.H. 15, 199; R.G.Str. 59, 258; 65, 174; Jadesohn in St.Arch. 1925 S. 372; Neumann a. a. O. S. 48, 49 52; Mrozek, a. a. O. Anm. 3 zu § 433; Becker a. a. O. Anm. 8 zu § 433; Boethke in D.St.Bl. 1924 S. 140; Dresky-Düffe Anm. 29 zu § 433 A.O.

2) R.G.Str. 56, 108; 64, 230.

3) R.G.Str. 56, 107 = R.G. in St.W. 1927 Nr. 144.

4) Ebenso Warneyer in D.St.Z. 22 S. 727 und Z.f.Z. 22 S. 518ff.; Schmauser in Z.f.Z. 22 S. 207.

5) J.W. 1922 S. 911. 6) s. S. 8 dieser Schrift.

Verfahren leidet aber dann auch noch immer an einem Mangel, den der Angeklagte mit der Revision rügen kann und wird, sobald er mit den Feststellungen des Strafrichters in steuerrechtlicher Hinsicht nicht zufrieden ist. Wie ich schon früher ausgeführt habe [1]), kann eine solche Erklärung der Steuerbehörden, mit dem Besteuerungsverfahren warten zu wollen, bis das Strafverfahren durchgeführt sei, das Gericht nicht von seiner Pflicht zur Aussetzung des Verfahrens entbinden.

Die Urteilsvoraussetzung ist aber im Laufe des Strafverfahrens erfüllbar. Wenn das Gericht die Steuerverkürzung selbständig festgestellt und berechnet hat und sein Urteil auf dieser Grundlage erläßt, so kann man die Bedingungen des § 468 (433) A.O. noch als erfüllt ansehen, wenn nach Erlaß des Urteils die Berechnung und Feststellung des Gerichtes durch rechtskräftigen Steuerbescheid bestätigt wird [2]). Ein auf den Mangel der Vorentscheidung gestütztes Revisionsbegehren muß daher in einem solchen Falle als unbegründet verworfen werden.

b) Für das Verfahren in der Berufungs- und Revisionsinstanz ist von Bedeutung, daß die Bindung des § 468 (433) A.O. „eine Vorschrift des öffentlichen Rechtes ist, auf die die Beteiligten nicht rechtswirksam verzichten können“ [3]). Die Nichtbeachtung der Vorschrift des § 468 (433) A.O. ist vom Revisionsgericht [4]) von amtswegen zu berücksichtigen. Der Mangel muß ohne Rücksicht darauf geprüft werden, ob deswegen ein Antrag gestellt oder eine wirksame Verfahrensrüge erhoben worden ist oder nicht. „Die Feststellung des Mangels in der Revisionsinstanz führt aber nicht zur Einstellung des ganzen Verfahrens, hat auch nicht bloß zur Folge, daß das Revisionsgericht die von der Vorinstanz versäumte Aussetzung des Verfahrens anordnet und nach Herbeiführung einer rechtskräftigen Entscheidung der Finanzbehörden ihr entsprechend über Aufrechterhaltung oder Aufhebung des mit der Revision angefochtenen Urteils entscheidet. Da die Sachprüfung des Revisionsgerichtes sich darauf erstreckt, ob der vom Vordergericht festgestellte Sachverhalt die ihm zuteilgewordene Gesetzesanwendung rechtfertigt und ob nicht ein auf diesen Tatbestand anzuwendendes Gesetz außer Anwendung geblieben ist, kann das Revisionsgericht seiner Sachentscheidung zufolge der vorinstanzlichen Feststellungen nicht die möglicherweise abweichenden steuerbehördlichen Feststellungen über das Bestehen des Steueranspruches und seine Verkürzung zu Grunde legen, sondern hat nur die Möglichkeit, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung auf einer nach § 468 (433) A.O. zu schaffenden Unterlage an die Vorinstanz zurückzuverweisen“ [5]). Die Wir-

---

[1]) Siehe S. 27 dieser Schrift.
[2]) R.G.Str. 57, 100 u. in St.W. 1925 Nr. 120.
[3]) u. [4]) s. R.G.Str. 56, 109; Warneyer in Z.f.Z. 1922 S. 518 ff.
[5]) R.G.Str. 56, 109; Doerr, Allgem.St.R. 1922 S. 289.

kung geht soweit, daß die Aufhebung sich auch auf die mitverurteilten Täter erstreckt, die die Verletzung nicht gerügt haben [1]).

Für das Berufungsgericht besteht kein Zwang, die Sache wegen Nichtbeachtung des § 468 (433) A.O. an die erste Instanz zurückzuverweisen, sondern es kann, da es ja noch Tatsacheninstanz ist, „sofort in der Sache entscheiden, wenn es seinerseits von den Entscheidungen der Finanzbehörden nach pflichtgemäßer eigener Prüfung nicht abweichen will“ [2]).

Die Vorschrift des § 468 (433) A.O. enthält keine Aufhebung des Verbotes der „reformatio in peius“ (§§ 331, 358 St.P.O.). Die von dem Beschuldigten oder zu dessen Gunsten eingelegte Berufung oder Revision darf nicht zu einer härteren Bestrafung führen, wenn die Steuerbehörde nach Erlaß des Urteils den alten Steuerbescheid aufhebt und in einem neuen Steuerbescheide die der Verurteilung zu Grunde gelegten Beträge erhöht. Die Vorschriften der §§ 331 und 358 St.P.O. sind durch § 468 (433) A.O. für den Steuerstrafprozeß nicht eingeschränkt oder aufgehoben [3]).

### IV. Vorschlag de lege ferenda.

Über die Zweckmäßigkeit einer Bindung der Gerichte im Steuerstrafprozeß an die Entscheidung der Steuerbehörden und Finanzgerichte kann man geteilter Meinung sein. Alsberg [4]) geht soweit, die Bestimmung des § 468 (433) A.O. sowohl der Idee nach wie in der Ausgestaltung, die sie erfahren hat, gesetzgeberisch für verfehlt anzusehen. Die Argumente, die Neumann [5]) gegen die Reglung des Problems anführt, sind auch nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen. Soweit er aber durch § 468 (433) A.O. eine zu weit gehende Beschränkung der richterlichen Überzeugungsfreiheit erblickt, kann ich ihm nach meinen grundlegenden Erörterungen über die Grenzen der Bindung nicht beitreten. Dem Richter bleibt seine Freiheit, soweit er strafrechtliche Fragen zu würdigen hat, und er kann hinsichtlich der Beurteilung steuerrechtlicher Fragen sogar die Entscheidung des R.F.H., des höchsten Gerichtshofes in Steuersachen, einholen. Er erhält dadurch die Gewißheit, daß er in der für ihn meist fremden Materie des Steuerrechts eine dem Stande der neuesten Rechtsprechung entsprechende Entscheidung der Fragen des Tatbestandes erhält, die ihm am meisten Schwierigkeiten bereiten werden, und kann sich nicht in krassen Widerspruch zu der Rechtsprechung des Steuerrechts setzen. Anderseits ist zu berücksichtigen, daß gerade der nicht juristisch vorgebildete Staatsbürger den Kopf darüber schütteln würde, falls der R.F.H. einen Steueranspruch bejaht, irgend ein kleines Amtsgericht im Steuerstrafprozeß den Steueranspruch aber alsdann verneinen würde.

---

[1]) R.G. in D.R. 1923 Nr. 1092. [2]) R.G. in J.W. 1931 S. 318.
[3]) s. R.G.Str. 57 S. 129. [4]) Alsberg in J.W. 1929. S. 1475.
[5]) Neumann, a. a. O. S. 19 ff.

Der Zweckgedanke des § 468 (433) A.O. ist daher durchaus richtig und die Gründe, die für eine Beibehaltung sprechen, sind stärker als die Argumente, die eine Abschaffung rechtfertigen. Darüber herrscht aber allenthalben Einigkeit, daß die heutige gesetzliche Regelung des Problems unzulänglich ist und zahlreiche Lücken aufweist. Die Forderung nach einer anderen gesetzlichen Regelung ist bald nach Erlaß der A.O. hervorgetreten und in letzter Zeit immer dringender geworden. Aus dem Gesichtspunkte heraus, den Strafrichter im Steuerstrafprozeß in allen den Fällen, in denen die Beurteilung steuerrechtlicher Fragen des Tatbestandes in Betracht kommt, an die Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte zu binden, soweit sie diese steuerrechtlichen Fragen entscheiden, ihm aber im übrigen Entscheidungsfreiheit zu belassen, schlage ich de lege ferenda folgende gesetzliche Formulierung vor:

§ 468. Im gerichtlichen Steuerstrafverfahren wegen Hinterziehung und Gefährdung von Abgaben, die Steuern i. S. der A.O. sind, ist das Gericht gebunden, wenn der R.F.H. im Besteuerungsverfahren darüber entschieden hat, ob ein Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist.

§ 468 a. Liegt eine Entscheidung des R.F.H. nicht vor, sind diese Fragen aber von Finanzbehörden oder Finanzgerchten zu entscheiden, so hat das Gericht das Strafverfahren auszusetzen, bis über diese Fragen im Besteuerungsverfahren rechtskräftig entschieden worden ist. Die Finanzbehörden haben auf die Aufforderung des Gerichtes sich darüber zu erklären, ob eine Entscheidung dieser Fragen im Besteuerungsverfahren in Frage kommt.

§ 468 b. Kommt das Gericht bei selbständiger Prüfung zu einem anderweitigen Ergebnis und will es von der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzamts oder der Rechtsmittelbehörde abweichen, so hat es die Entscheidung des Reichsfinanzhofes einzuholen. Es übersendet unter Begründung seiner abweichenden Stellungnahme die Akten dem R.F.H. Dieser entscheidet im Beschlußverfahren in der Besetzung von fünf Mitgliedern. Seine Entscheidung ist bindend.

§ 468 c. Soweit die Geldstrafen gegen den Anstifter, Gehilfen und Begünstiger in einem Vielfachen des verkürzten Betrages zu bestimmen sind, ist der gegen den Täter ergangene Bescheid bindend. Liegt in diesen Fällen keine Entscheidung der Steuerbehörden und Finanzgerichte vor, so hat die Steuerbehörde die Höhe des verkürzten Betrages oder die Verkürzung, die bei Vollendung der Tat eingetreten wäre, festzustellen. § 468 b findet entsprechende Anwendung.

§ 468 d. Die Bindung des Gerichtes erstreckt sich nur soweit, als in den Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanz-

gerichte Fragen des materiellen Steuerrechtes rechtskräftig festgestellt sind, die für die Beurteilung des strafrechtlichen Tatbestandes von Bedeutung sind.

§ 468 e. Auf das Verfahren wegen Bannbruchs in Tateinheit mit einem der im § 468 A.O. genannten Steuervergehen finden diese Vorschriften insoweit sinngemäße Anwendung, als in den Entscheidungen der Steuerbehörden und Finanzgerichte der Übergang der Ware in den freien Verkehr und die Zugehörigkeit der Ware unter eine bestimmte Tarifnummer des Zolltarifes festgestellt ist.

Die Anrufung des R.F.H. ist ausgeschlossen.

§ 468 f. Während der Aussetzung des Verfahrens ruht die Verjährung.

Weicht die Entscheidung des R.F.H. von der rechtskräftigen Entscheidung des F.A. oder der Rechtsmittelbehörde ab, so ist diese zu berichtigen; § 222 Abs. 1 und § 224 A.O. gelten entsprechend.

# Lebenslauf.

Als jüngster Sohn des Hauptlehrers Gustav Kunisch und seiner Ehefrau Elisabeth geb. Grittner wurde ich, Georg Arthur Kunisch, am 30. Oktober 1905 in Rösnitz, Kreis Leobschütz, Provinz Oberschlesien, geboren. Nach neunjährigem Besuche des Staatlichen Gymnasiums in Ratibor O.S. bestand ich im März 1925 daselbst die Reifeprüfung unter Erlaß der mündlichen Prüfung. Durch die wirtschaftliche Notlage der damaligen Zeit gezwungen, trat ich als Anwärter für den gehobenen mittleren Dienst in die Reichszollverwaltung ein und bestand nach Ausbildung in sämtlichen Zweigen der Zoll- und Verbrauchsabgabenverwaltung im Oktober 1928 die Oberzollsekretärprüfung mit dem Aktenvermerk: „mündliche Leistungen gut“. Seit dem Wintersemester 1928/29 habe ich an den Universitäten Berlin und Breslau Rechts- und Staatswissenschaften studiert mit dem Ziele, nach Ablegung der Staatsprüfung in die höhere Laufbahn der Finanzverwaltung überzugehen. Die erste juristische Staatsprüfung bestand ich vor dem Prüfungsamt des Oberlandesgerichts in Breslau am 29. Januar 1932 mit „Vollbefriedigend“. Augenblicklich befinde ich mich im Vorbereitungsdienst beim Landgericht in Breslau.